



# **A Constitucionalidade do Adicional ao Imposto Municipal de Imóveis (AIMI)**

Realizado por:

**Catarina Santos Barros**

**Dissertação submetida para a obtenção do grau de Mestre em Ciências Jurídico -  
Económicas**

---

Orientador:

**Professor Doutor Diogo Feio**

**PORTO**

**2019**



*Aos meus Pais e Avó*



## **Agradecimentos**

Uma palavra de agradecimento é devida, antes de mais, à minha avó, aos meus pais e à minha irmã pelas palavras de incentivo, compreensão e encorajamento, durante este período, que contribuíram para os alicerces da presente dissertação.

Dedico um especial “Muito Obrigada” ao meu orientador Professor Diogo Feio pela disponibilidade, atenção dispensada, paciência, dedicação, profissionalismo e pelas suas oportunas impressões que marcaram a presente dissertação.

Estendo, ainda, um agradecimento a Frederico Martins pela preciosa ajuda que prestou na revisão deste trabalho.

Por fim, estou grata a todos os demais que estiveram comigo neste percurso.



## **Siglas e Abreviaturas**

AIMI – Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CIMI – Código do Imposto Municipal sobre Imóveis

CPPT – Código de Procedimento e Processo Tributário

CRP – Constituição da República Portuguesa

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISPUEVP – Imposto do Selo sobre os Prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial

TGIS – Tabela Geral do Imposto do Selo

VPT – Valor Patrimonial Tributário





**Resumo:**

Este trabalho aborda de uma forma teórica, a incidência de AIMI e reflete sobre os problemas de constitucionalidade que têm sido levantados em torno deste imposto analisando o aludido imposto, no âmbito, dos princípios constitucionais de igualdade fiscal, capacidade contributiva, proporcionalidade e equidade social na austeridade.

Desta forma, o presente trabalho pretende analisar a problemática da constitucionalidade do AIMI, em todas as suas vertentes, procurando esclarecer os fundamentos que existem para concluirmos pela não inconstitucionalidade do referido imposto e alertar para as reformas que o mesmo precisa para que se torne em vigor e num tributo claro e estável.

**Palavras-chave:** AIMI, constitucionalidade, não inconstitucionalidade, princípios constitucionais de igualdade fiscal, capacidade contributiva, proporcionalidade, equidade social na austeridade.



**Abstract:**

This work approaches the incidence of AIMI in a theoretical way and reflects on the constitutionality problems that have been raised around this tax by analyzing the alluded tax, within the framework of the constitutional principles of fiscal equality, contributory capacity, proportionality and social equity in austerity.

Thus, the present work intends to analyze the problematic of the constitutionality of AIMI, in all its aspects, trying to clarify the foundations that exist for concluding by the not unconstitutionality of the mentioned tax and to alert to the reforms that it needs to become effective and in one clear and stable tax.

**Key-words:** AIMI, constitutionality, not unconstitutionality, principles of fiscal equality, contributory capacity, proportionality, social equity in austerity.



# Índice

1. Introdução.....	6
2. A Incidência do AIMI .....	8
2.1. Âmbito de Sujeição .....	8
2.2. Incidência Real .....	10
2.3. Incidência Subjetiva .....	12
2.4. Liquidação e Pagamento.....	17
2.5. Análise à alteração do Orçamento do Estado para 2019 .....	18
3. A Constitucionalidade do AIMI.....	20
3.1. Introdução.....	20
3.2. Princípio da Igualdade Fiscal .....	21
3.3. Princípio da Capacidade Contributiva.....	32
3.4. Princípio da Proporcionalidade .....	41
3.5. Princípio da Equidade Social na Austeridade .....	45
4. Conclusão .....	50
5. Bibliografia.....	52
5.1. Jurisprudência.....	54

## 1. INTRODUÇÃO

O Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis (AIMI) foi criado pela Lei do Orçamento do Estado para 2017 (Lei n.º 42/2016 de 28 de dezembro) e entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2017.

O AIMI é um tributo sobre a riqueza<sup>1</sup> do sujeito passivo, mas de âmbito parcelar, uma vez que incide apenas sobre o valor patrimonial tributário de prédios urbanos e, de entre estes, apenas sobre alguns<sup>2</sup>, pelo que se trata de um tributo parcial, mas pessoal sobre a riqueza imobiliária urbana. Sendo, o AIMI o primeiro imposto pessoal sobre a riqueza no sistema tributário português.

O aludido imposto pretende tributar a riqueza, no caso das pessoas singulares, de forma progressiva, sempre que a agregação do valor patrimonial tributário dos prédios urbanos ultrapasse um determinado valor e toda a riqueza, independentemente do valor e a uma taxa proporcional, no caso das pessoas coletivas.

Os fundamentos para a criação do AIMI são fundamentalmente dois: a primeira é por uma razão financeira, especificamente, o aumento das receitas fiscais, o AIMI nasce no contexto de uma grave crise das finanças públicas portuguesas, provavelmente a mais grave de sempre, e o seu antecessor Imposto do Selo sobre os Prédios Urbanos de Elevado Valor Patrimonial (ISPUEVP) assenta a sua origem no programa de resgate financeiro a que o país foi submetido; e o segundo é por uma razão de natureza axiológica, ou seja, no contexto de crise, existe a necessidade de se fazer incidir um maior esforço fiscal sobre os cidadãos que revelam índices de riqueza mais elevados, pelo que o Estado exige a todos os cidadãos mais impostos e sacrifícios, exteriorizando a preocupação de justiça, de igualdade vertical e de progressividade do sistema fiscal.

No entanto, o AIMI tem sido um tributo que tem levantado algumas questões a nível de constitucionalidade que “assombram” diariamente os Centros de Arbitragem Administrativa

---

<sup>1</sup> PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES, *O adicional ao IMI e a tributação pessoal do património*, Almedina, 2018 – “Em termos económicos, a riqueza consiste, em geral, no valor atual de mercado dos ativos que cada pessoa detém e que são capazes de produzir rendimentos no futuro. (...) *Na verdade, o preço que cada agente económico está disponível para pagar pela aquisição de um ativo, corresponde ao valor do rendimento que essa pessoa espera receber no futuro, pelo facto de passar a ser titular desse bem.*” A criação deste tipo de imposto sobre a riqueza tem enquadramento na nossa CRP. (artigo 103.º, n.º 1 da CRP).

<sup>2</sup> Estão excluídos da incidência do AIMI: os prédios rústicos, os prédios urbanos da classe “outros”, os prédios classificados como “comerciais, industriais ou para serviços” e “outros”, tal como definidos no artigo 6.º do Código do IMI; os prédios isentos e não sujeitos a IMI no ano anterior.

(CAAD), bem como do Tribunal Constitucional, que colocam em causa as razões da criação do imposto, as suas características e se a sua aplicabilidade de incidência em determinados prédios urbanos e exclusão de outros viola os princípios constitucionais.

Neste contexto, o trabalho que aqui se apresenta propõe-se a uma análise profunda sobre as problemáticas que têm sido levantadas em torno do AIMI, procurando em primeiro lugar, por identificar as razões da criação do imposto e por definir as características deste tributo, designadamente no âmbito de sujeição, incidência, liquidação, pagamento e paralelamente, ao mesmo tempo, refletindo sobre as razões de incidência ou não incidência e a aplicação de determinadas taxas a sujeitas passivos com certas características.

Por fim, ainda na primeira parte, atendendo a que o AIMI é um imposto que está em constantes alterações legislativas analisamos as últimas modificações realizadas no Orçamento do Estado para 2019.

Seguidamente, tendo analisado o enquadramento normativo do AIMI no nosso sistema fiscal português empreender-se-á uma análise profunda aos Acórdãos do CAAD e do Tribunal Constitucional, sobre os quais refletiremos e tomaremos posição relativamente aos argumentos que são apresentados sobre a constitucionalidade do AIMI tanto pelos sujeitos passivos, como pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), bem como pelas decisões dos nosso Tribunais, no âmbito do princípio da igualdade fiscal, capacidade contributiva, proporcionalidade e equidade social na austeridade.

O presente trabalho pretende assim analisar o problema da constitucionalidade do AIMI, em todas as suas vertentes, procurando esclarecer que fundamentos existem para a não inconstitucionalidade do referido imposto e que reformas o mesmo precisa.

## 2. A INCIDÊNCIA DO AIMI

### 2.1. ÂMBITO DE SUJEIÇÃO

Inicialmente, a tributação sobre os prédios urbanos de elevado valor acrescentado, que representa, em termos substanciais, uma taxa adicional do Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) tratava-se de mais um facto sujeito a Imposto do Selo<sup>3</sup>.

No entanto, cedo se fizeram sentir as deficiências de que sofria o ISPUEVP, neste sentido, com a Lei do Orçamento do Estado para 2017<sup>4</sup> foi criado o AIMI que surge como uma necessidade de corrigir as deficiências de que sofria o ISPUEVP e de o substituir.

Assim, o AIMI nasce balizado por duas referências fundamentais (i) por um lado pretende substituir e corrigir o ISPUEVP, (ii) e por outro lado, só o seu nome, o identifica como um adicional ao IMI<sup>5</sup>.

Segundo a opinião de José Maria Fernandes Pires<sup>6</sup> *“Uma análise cuidadosa conduzir-nos-á à conclusão de que, provavelmente, não se tratará apenas nem de uma coisa, nem de outra, sendo um pouco mais do que ambas.”*

Se não vejamos,

Enquanto que no IMI, o que determina a sujeição e a liquidação do imposto é, fundamentalmente, a situação de cada prédio, sendo irrelevante em termos gerais a situação do sujeito passivo<sup>7</sup>, o AIMI incide sobre pessoas, sendo o seu valor tributável determinado pela

---

<sup>3</sup> Este facto sujeito a tributação no âmbito do Imposto do Selo ocorreu em 2012, através da Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro, mediante o aditamento da verba 28 à Taxa Geral do Imposto do Selo, cuja redação era a seguinte: *“28 – Propriedade, usufruto ou direito de superfície de prédios urbanos cujo valor patrimonial tributário para o efeito constante da matriz, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI), seja igual ou superior a (euro) 1.0000.0000 – sobre o valor patrimonial tributário utilizado para efeito de IMI: 28.1 – Por prédio habitacional ou por terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, nos termos do disposto no Código do IMI – 1%; 28.2 – Por prédio, quando os sujeitos passivos que não sejam pessoas singulares sejam residentes em país, território ou região sujeito a um regime fiscal claramente mais favorável, constante da lista aprovada por Portaria do Ministro das Finanças – 7,5%.”*

<sup>4</sup> Artigo 219.º da Lei n.º 42/2016 de 28 de dezembro.

<sup>5</sup> PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES, *O adicional ao IMI e a tributação pessoal do património*, Almedina, 2018

<sup>6</sup> Ibidem

<sup>7</sup> Existem determinadas exceções em que a situação do sujeito passivo pode ter relevância. É o caso, por exemplo, (i) da isenção prevista no artigo 11.º - A do Código do IMI, que isenta de imposto os prédios quando o rendimento bruto total do agregado familiar do sujeito passivo não seja superior a 2,3 vezes o valor anual do IAS; (ii) o valor patrimonial tributário global da totalidade dos prédios rústicos e urbanos pertencentes ao agregado familiar que não exceda 10 vezes o valor do IAS; (iii) artigo 112.º-A do Código do IMI, aditado pela Lei n.º 7-A/2016, de 30 de março, que estabelece deduções à coleta do IMI em função do número de dependentes a cargo do agregado familiar do sujeito passivo do imposto, embora sejam um elemento personalizante não alteram a natureza real do IMI.



prévia agregação do valor patrimonial dos prédios de que uma determinada pessoa é proprietária, usufrutuária ou superficiária.

Ora, o carácter pessoal<sup>8</sup> do AIMI justifica a finalidade do imposto que é essencialmente a de tributar fortunas, na medida em que incide sobre aqueles que possuem maiores índices de riqueza, aplicando-lhes uma carga fiscal mais elevada, e assim exigindo um maior esforço financeiro, por parte dessas entidades, na resposta à crise em cujo contexto nasceu o AIMI.

O AIMI trata-se de um imposto sobre a fortuna imobiliária, embora parcial, relativamente às pessoas singulares, uma vez que se aplica a dedução base de 600.000 euros, como explicaremos já de seguida e de um imposto geral, mas parcial, atendendo a que na sua aplicação estão excluídas algumas classes de prédios, como veremos mais adiante, sobre a riqueza imobiliária relativamente às pessoas coletivas.

Como explicarei mais detalhadamente, o AIMI incide apenas sobre os terrenos para construção e os afetos à habitação, discriminando negativamente os titulares individuais com valores tributários mais elevados, exigindo assim um esforço fiscal mais elevado aos possuidores de índices de riqueza mais elevados. Sendo que, enquanto nas pessoas singulares o AIMI estabelece um regime de não tributação até aos 600.000 euros de valor tributável e de tributação agravada para valores tributáveis superiores a 1.000.000 euros, criando assim três escalões de contribuintes, nas pessoas coletivas, só existe um escalão geral e uma única taxa. Pelo que se trata de um tributo progressivo sobre o património imobiliário no primeiro caso e de um tributo a uma taxa proporcional no segundo caso.

Aqui chegados, importa concluir que apesar do nome do AIMI ser indicativo como um imposto adicional ao IMI, o carácter adicional deste tributo sobre o IMI é atípico<sup>9</sup>, dado que não participa nas características essenciais deste imposto, desde logo, uma vez, que não se trata de um

---

<sup>8</sup> PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES refere que o AIMI “*Trata-se de um tributo pessoal e não de um imposto real*”. PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES *O adicional ao IMI e a tributação pessoal do património*, Almedina, 2018

<sup>9</sup> ex vi PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES *O adicional ao IMI e a tributação pessoal do património*, Almedina, 2018 Segundo Braz Teixeira, os adicionais caracterizam-se por ser impostos acessórios de outros, designados de principais, sendo o montante do imposto determinado “*pela aplicação de uma nova taxa sobre a coleta desses impostos*”. O Autor distingue impostos adicionais dos “adicionamentos” caracterizando que os primeiros incidem sobre a coleta e os segundos sobre a mesma “*matéria coletável*” do imposto principal. Do mesmo entendimento é Casalta Nabais que “*distingue impostos principais dos acessórios, considerando que o critério de distinção consiste na autonomia na sua existência ou na dependência da prévia existência de outros para serem aplicados. Para o Autor “os impostos acessórios seguem as vicissitudes dos impostos principais de que dependem”*”. O Autor distingue “*os adicionais dos adicionamentos, considerando que o caracteriza os primeiros é o facto de se aplicarem à coleta previamente determinada de outros impostos, designados de principais, e o que define os segundos é a sua incidência sobre a matéria coletável previamente determinada dos impostos principais*”.

imposto real, mas de um imposto pessoal<sup>10</sup>, como suprarreferido. Assim, a lei acabou por designar um adicional de IMI como um tributo pessoal. A acrescentar, temos o facto de que o AIMI, como veremos de seguida tem isenções específicas, períodos de pagamento e procedimentos administrativos de liquidação diferentes e autónomos. Pelo que se torna difícil considerar este tributo como um adicional do IMI, tornando-se antes num verdadeiro imposto de natureza diferente, independente e autónomo. Finalmente, o AIMI destina-se a financiar a Segurança Social<sup>11</sup>, enquanto que o IMI destina-se a constituir receita dos municípios onde os mesmos se localizam, dispondo os municípios de poderes para reconhecer e criar isenções, por exemplo, nos casos de reabilitação urbana. Sendo que o exercício desses poderes produzirá efeitos nas receitas da Segurança Social, em sede de AIMI.

## **2.2. INCIDÊNCIA REAL**

O AIMI incide sobre dois subuniversos de imóveis, pelo que não se trata de um imposto geral sobre o património imobiliário, mas um imposto assumidamente parcelar. Atendendo a que, no universo global de prédios rústicos, urbanos e mistos, ele incide sobre os urbanos, e que se enquadrem em dois dos seguintes subuniversos:

- a) Tenham afetação habitacional, ou seja, aqueles que estiverem licenciados para tal fim, pelos respetivos municípios. Segundo o Código do IMI a afetação é determinada pelo licenciamento, pelo que prevalece sobre qualquer outro instrumento de referência. Sendo que, em falta de licenciamento se utiliza o critério subsidiário da “utilização normal” do imóvel estabelecido no n.º 2 do artigo 6.º do Código do IMI.
- b) Ou que seja considerado um terreno para construção, de acordo com o n.º 3 do artigo 6.º do Código do IMI, isto é que no património do respetivo titular, ou de outra pessoa, se terem já constituído os direitos de neles construir ou de proceder a operações de loteamento. Por este facto se distingue dos terrenos da classe “outros” ou dos terrenos

---

<sup>10</sup> Apesar de a doutrina, designadamente *José Maria Pires* considerar o AIMI um imposto pessoal várias são as decisões dos tribunais do CAAD que expõem as posições dos Sujeitos Passivos como sendo um imposto real “*na medida em que a modelação do quantitativo a pagar abstrai da dimensão económica das entidades, designadamente a qualificação como pequena, média ou grande empresa, bem como não atinge a totalidade do património líquido das entidades*” ex vi, por exemplo, Acórdão do CAAD, processo n.º 676/2017-T de 16 de julho de 2018.

<sup>11</sup> O AIMI constitui uma receita do Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, como estabelece o n.º 2 do artigo 1.º do Código do IMI.

rústicos<sup>12</sup>. Acresce que, o Código do IMI considera ainda que são terrenos para construção aqueles que tenham sido adquiridos para esse efeito e simultaneamente tenham viabilidade construtiva.

Estão, assim fora do âmbito de sujeição do imposto:

- a) Os prédios rústicos;
- b) Os prédios urbanos da classe “*outros*”;
- c) Os prédios classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*”, tal como definidos no artigo 6.º do Código do IMI;
- d) Os prédios isentos e não sujeitos a IMI no ano anterior.

Ora, a razão de excluir um universo tão grande de prédios do âmbito da incidência do tributo com as características globais do AIMI é uma opção legislativa que diminui o equilíbrio e a neutralidade<sup>13</sup> do imposto, bem como a sua eficácia redistributiva<sup>14</sup>.

Existem razões conexas, certamente, para esta exclusão por parte do legislador, mas difíceis de justificar<sup>15</sup>. A nosso ver, a exclusão dos aludidos prédios urbanos prende-se com razões de índole política e económica em proteger determinados setores de atividade, bem como a competitividade das empresas em relação aos mercados internacionais.

O AIMI, como anteriormente referido, é um tributo pessoal de cuja aplicação implica a prévia agregação dos prédios urbanos de propriedade do sujeito passivo, incidindo o imposto sobre esse valor agregado.

De realçar, que no valor global do imposto, calculado através do valor patrimonial tributário dos imóveis de cada sujeito passivo, não integra o valor patrimonial tributário dos prédios que no ano anterior tivessem estados isentos do IMI ou não sujeitos a esse imposto. Esta exclusão,

---

<sup>12</sup> Esses direitos são atribuídos pelas autoridades públicas competentes, que são os municípios e o procedimento constitutivo segue o regime – Regime Jurídico da Urbanização e da Edificação, aprovado pelo Decreto Lei n.º 555/99 de 16 de dezembro, em especial dos artigos 4.º e 14.º

<sup>13</sup> TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, 2.º edição, Almedina, 2012 – “*sistema fiscal é “ser neutral”: eliminação de impostos que penalizem mais uma pessoa em relação a outra. Procura-se a igualdade de oportunidade em detrimento da igualdade de resultado.*”

<sup>14</sup> Nos termos da alínea b) do artigo 81.º da CRP – Incumbe ao Estado “*promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal*”.

<sup>15</sup> PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES *O adicional ao IMI e a tributação pessoal do património*, Almedina, 2018 indica que as opções do legislador sejam “*provavelmente por razões conexas com o facto de se tratar do primeiro ano da sua vigência ou com o propósito de não onerar em termos fiscais a competitividade das empresas, especialmente nos mercados internacionais*”.

consta do n.º 3 do artigo 135.º - C do Código do IMI e é uma verdadeira norma de não sujeição, que converte em não sujeição, neste adicional, as isenções do IMI.

### **2.3. INCIDÊNCIA SUBJETIVA**

São sujeitos passivos de AIMI, os proprietários, usufrutuários ou superficiários dos respetivos prédios, como estabelecido no artigo 135.º-A do Código do IMI. Seguindo os parâmetros do IMI, tributam-se os beneficiários da utilidade económica resultante da existência dos respetivos prédios, ou seja, aqueles que participam da riqueza efetiva que eles proporcionam.

Neste sentido, nos casos dos prédios onerados com o direito de usufruto ou de superfície, cabe aos titulares desse direito pagar o AIMI, atendendo a que o direito de propriedade é nesse caso vazio de conteúdo útil, dado que a utilidade que resulta da existência do respetivo prédio não é usufruída pelo proprietário, mas pelos titulares daqueles direitos.

Porém, o n.º 3 do artigo 135.º -A do Código do IMI estabelece que a “qualidade de sujeito passivo é determinada em conformidade com os critérios” do artigo 8.º do referido Código, o que aparece abranger aquelas mesmas presunções.

Assim, de acordo com o n.º 4 do artigo 8.º do Código do IMI presumem-se proprietários, usufrutuários ou superficiários, as pessoas em nome de quem se encontrem inscritos os prédios nas matrizes prediais na data da produção do facto gerador do imposto.

Não obstante, nada impede que nos casos em que se demonstre que o proprietário, usufrutuário ou superficiário sejam outras pessoas, que não as que constam das matrizes prediais, o imposto seja liquidado a estas.

Relativamente, às matrizes prediais que são omissas, é considerado sujeito passivo do imposto, o titular daqueles direitos, ou seja, o possuidor do prédio.

Pelo exposto, o regime-regra de determinação da sujeição pessoal do AIMI é idêntico ao do IMI, atendendo a que assenta na base da sujeição pessoal e da liquidação nos elementos constantes das matrizes prediais, pelo que é sobre eles que a administração tributaria desencadeia anualmente a liquidação.

No entanto, a incidência pessoal do AIMI é muito diferente da do IMI.

Na estrutura do AIMI existem cinco tipos diferentes de sujeitos passivos:

- a) As pessoas singulares;
- b) As pessoas coletivas;

- c) As entidades equiparadas às pessoas coletivas que são, nos termos do n.º 2 do artigo 135.º-A do Código do IMI as seguintes entidades:
- i. As heranças indivisas;
  - ii. As “*estruturas ou centros de interesse que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do IMI*”. Neste âmbito cabem todos os sujeitos passivos do IMI que constam como titulares de direitos reais sobre prédios nas matrizes prediais e que não sejam pessoas singulares nem cumpram os requisitos formais para serem consideradas pessoas coletivas. Por exemplo, fundos de investimento, heranças jacentes, as entidades religiosas que não estejam constituídas como pessoas coletivas, as sociedades civis sem personalidade jurídica, bem como as formas previstas na lei de cooperação entre empresas. A estas entidades aplica-se o regime de pessoas coletivas.
  - iii. Os prédios inscritos nas matrizes sem a menção do número de identificação fiscal (NIF) aplica-se o regime igual às pessoas coletivas, embora a lei não o disponha expressamente.
- d) A opção pela tributação conjunta dos sujeitos passivos que sejam pessoas singulares casados ou unidos de facto, sendo a sujeição conjunta e ambos considerados sujeitos passivos;
- e) As heranças indivisas.

O regime aplicável às pessoas singulares é o regime regra, que consiste em agregar o valor patrimonial dos prédios sujeitos e deduzir o montante de 600.000 euros. Sendo que, ao valor a tributar superior a 600.000 euros aplica-se uma taxa de 0,7%, ao valor tributário superior a 1.000.000 euros e igual ou inferior a 2.000.000 euros a taxa de 1%, e por fim, para a parte que exceder os 2.000.000 euros aplica-se a taxa de 1,5%.

O AIMI, dado que se trata de um tributo sobre a riqueza imobiliária efetiva, nos casos de utilização em conjunto dos prédios a ele sujeitos como a união de facto e o casamento, tem sentido que se proporcione aos sujeitos passivos a possibilidade de uma tributação conjunta. Neste sentido, podem ser aplicados três regimes distintos para estes casos:

- a) O **regime regra** que consiste em a administração tributária proceder à liquidação do AIMI com base nos elementos constantes das matrizes prediais, englobando o valor

patrimonial tributário dos prédios em nome do titular em que nelas estão inscritos<sup>16</sup>e aplicando as respetivas taxas.

- b) O **regime da tributação conjunta dos sujeitos passivos casados ou em união de facto** funciona apenas por opção de ambos os cônjuges ou unidos de facto, mediante a entrega de declaração, de 1 de abril a 31 de maio, em que ambos os sujeitos passivos exercem o direito de tributação conjunta. A liquidação, neste caso, consiste em multiplicar a dedução de 600.000 euros por dois, usufruindo o casal de uma dedução de € 1.200.000 euros, e elevando-se para o dobro o limiar da aplicação da taxa marginal agravada de 1%, sendo aplicada esta taxa, apenas, quando o valor tributável dos prédios sujeitos a AIMI, ultrapassar o montante de 2.000.000 euros.
- c) O **regime específico aplicável aos bens comuns** trata-se de um regime que também funciona por opção de ambos os cônjuges ou unidos de facto mediante a entrega da declaração, referida na alínea b) e permite separar o valor dos bens comuns de cada um dos cônjuges e tributar esse valor na sua esfera individual, juntamente com os seus bens próprios. Desta forma, a liquidação do AIMI será efetuada de forma separada na esfera individual de cada cônjuge.

Relativamente às pessoas coletivas, não existe qualquer dedução de base ao valor patrimonial agregado dos prédios afetos a AIMI, como os terrenos para a construção e a habitação, aplica-se a taxa de 0,4%. No entanto, existem duas especificidades, relativas às pessoas coletivas que necessitamos de analisar, que é o caso das (i) entidades equiparadas às pessoas coletivas e (ii) os prédios que as pessoas coletivas utilizam para o uso pessoal dos titulares do seu capital social, bem como dos titulares dos órgãos sociais ou familiares.

Resulta da primeira especificidade mencionada, que são equiparadas às pessoas coletivas, as heranças indivisas e as “*estruturas ou centros de interesse que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do IMI*”, como referido anteriormente.

Não obstante, apesar da equiparação das heranças indivisas às pessoas coletivas, aplica-se o regime geral das pessoas singulares, ou seja, a taxa de 0,7% sobre o valor tributável que exceder os 600.000 euros, beneficiando da dedução em igual montante. Segundo José Maria Pires<sup>17</sup> tal facto resulta de uma “*preocupação do legislador pelo facto de estas entidades não terem*

---

<sup>16</sup> Artigo 135.º - D do Código do IMI.

<sup>17</sup> PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES, *O adicional ao IMI e a tributação pessoal do património*, Almedina, 2018.

*personalidade jurídica, mas mesmo assim a equiparação era desnecessária, sendo adequada uma remissão para o artigo 81.º do Código do IMI e para o n.º 5 do artigo 8.º que expressamente reconhecem que as heranças indivisas como sujeito passivo do imposto.”*

O valor tributável imputável a estas entidades pode ficar sujeito a dois regimes diferentes:

- a) O **regime regra geral** que é a tributação na própria esfera jurídica da herança indivisa, sendo ela o sujeito passivo do imposto;
- b) A **opção pela tributação na esfera jurídica dos herdeiros**, isto é, o valor tributável global dos respetivos prédios que integram o património da herança indivisa é imputado a cada um dos herdeiros em função das suas quotas hereditárias.<sup>18</sup> A aplicação deste regime está dependente da verificação de três requisitos:
  - i. a entrega, pelo cabeça de casal, de uma declaração, cujo prazo de entrega decorre de 1 a 31 de março, identificando todos os herdeiros e as respetivas quotas hereditárias;
  - ii. a entrega, por todos e cada um dos herdeiros, de uma declaração, cujo prazo decorre de 1 a 30 de abril, da qual conste a confirmação das respetivas quotas;
  - iii. a conformidade das declarações entregues, tanto pelos herdeiros como pelo cabeça de casal.

Relativamente, às “*estruturas ou centros de interesse que figurem nas matrizes como sujeitos passivos do IMI*” aplica-se integralmente o regime das pessoas coletivas, sendo uma equiparação, neste caso, com plenos efeitos.

No que diz respeito, à segunda especificidade<sup>19</sup>, a lei estabelece um regime de tributação mais gravoso, atendendo a que, o valor patrimonial dos prédios agregados pertencentes às pessoas coletivas que se enquadram neste regime, é sujeito uma taxa agravada de 0,7% de AIMI, sem direito a qualquer dedução de base. De notar que, na parte excedente que ultrapassar 1.000.000 euros igual ou inferior a 2.000.000 euros deverá ser aplicada a taxa de 1%, e para a parte do valor tributável que exceda os 2.000.000 euros deverá ser aplicada a taxa de 1,5%, uma vez que

---

<sup>18</sup> Artigo 135.º-E do Código do IMI.

<sup>19</sup> Enquadram-se na segunda especificidade as pessoas coletivas com os seguintes requisitos: sejam detidos por pessoas coletivas e, simultaneamente estejam afetos a uso pessoal dos seguintes tipos de pessoas: (i) titulares do capital social; (ii) membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização; (iii) cônjuges de qualquer das pessoas referidas no ítem anterior; (iv) ascendentes ou descendentes de qualquer das pessoas referidas no ítem ii) anterior – Artigo 135.º-F do Código do IMI.

as taxas não são cumuláveis. Nestes casos, serão determinadas duas bases tributáveis e dois regimes de taxas diferenciadas, calculando-se um único AIMI.

A lei não determina o que se entende por “prédios detidos” por pessoas coletivas, no entanto no entendimento de José Maria Pires<sup>20</sup> e no nosso entendimento, dado que a interpretação desta norma deve subordinar-se ao princípio da incidência pessoal e essa estabelece que é sujeito passivo do adicional o titular dos direitos reais de propriedade, usufruto e superfície, apenas as pessoas coletivas com estes direitos é que são sujeitos passivos.

Com efeito, para que se aplique a taxa agravada é necessário que se verifiquem os pressupostos respetivos na data da produção do facto gerador da obrigação do imposto, que é no dia 1 de janeiro de cada ano.

Uma questão que se coloca relativamente à aplicação desta taxa agravada é se a afetação dos prédios aqueles fins, tem de ser efetuada permanentemente, prolongada no tempo ou pode ser utilizada episodicamente. Ora a norma refere expressamente que os prédios detidos pelas pessoas coletivas sejam “*afetos a uso pessoal*”, a afetação corresponde a um estado permanente, prolongado no tempo, pelo que se torna necessário que o sujeito passivo tome uma decisão, com aplicação prolongada no tempo, e que à data da produção do facto gerador lhe possa aplicar este tipo de taxas.

Por último, às entidades sujeitas a regimes de tributação mais favoráveis<sup>21</sup> a lei estabelece a aplicação de uma taxa agravada de 7,5% de AIMI. Trata-se de um regime extremamente gravoso para estas entidades, que quando se aplica a pessoas coletivas, a sujeição de AIMI e IMI ao valor patrimonial dos prédios é de uma taxa anual de 15%, ou seja, uma taxa confiscatória, na medida em que ao fim de sete anos o sujeito passivo já efetuou pagamento a título de tributo superior ao valor do próprio prédio. Ora, tal facto não pode ser de todo aceitável, atendendo a que, o imposto sobre o património é um imposto sobre a riqueza e os sujeitos passivos que os suportam podem nem ter a liquidez necessária para o pagar de imediato. O imposto não pode ter uma via sancionatória, devendo incentivar os proprietários a rentabilizar a sua propriedade, pelo menos para daí extraírem os meios financeiros para os pagarem.

---

<sup>20</sup> PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES, *O adicional ao IMI e a tributação pessoal do património*, Almedina, 2018

<sup>21</sup> São entidades com domicílio fiscal na chamada lista negra de paraísos fiscais, constantes da Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro, recentemente atualizada pela Portaria n.º 345-A/2016.



## **2.4. LIQUIDAÇÃO E PAGAMENTO**

A liquidação de AIMI é da competência da administração tributária, que tendo por referência os elementos constantes das matrizes prediais no dia 1 de janeiro de cada ano, desencadeia o processo de liquidação no mês de junho. Deste modo, o AIMI é liquidado e pago no próprio ano a que respeita, atendendo a que o facto gerador da obrigação do imposto se produz no primeiro dia, ou seja, no dia 1 de janeiro.

No âmbito do AIMI, a lei apesar de regular o procedimento e a liquidação do AIMI, não prevê o modo de comunicação da liquidação, pela administração tributária aos sujeitos passivos. Pelo que se levanta a questão de aplicabilidade do regime de comunicação do AIMI, será que se aplica o regime do Código do IMI, ou por sua vez, o regime geral das notificações e liquidações previsto no artigo 38.º do Código de Procedimento e Processo Tributário (CPPT). O regime de comunicação do IMI é muito simples, devendo a administração tributária enviar uma carta simples ao sujeito passivo com um documento de cobrança, cabendo ao sujeito passivo a obrigação de obter essa informação. Quando a liquidação for efetuada fora dos prazos, a administração tributária já tem a obrigação legal de notificar os contribuintes, nos termos do n.º 2 a 5 do artigo 120.º do Código do IMI. A falta de remissão, para o código do IMI, nesta matéria, por parte do legislador, faz aplicar nestas situações o artigo 38.º do CPPT que dispõe o regime das notificações de liquidações de carácter geral, sendo que nos casos em que a liquidação seja efetuada no prazo legal, aplica-se o n.º 4 que estabelece que as notificações se efetuam por simples via postal.

Pelo exposto, o imposto do AIMI levanta algumas questões de aplicabilidade que o legislador não conseguiu esclarecer, que seria importante numa futura revisão legal ter em conta. Designadamente as previsões legais de notificação de liquidação de imposto, juros compensatórios e de mora, para os atrasos na liquidação e no pagamento, bem como de extração de certidão de dívida, nos casos em que os sujeitos passivos não efetuem o pagamento do imposto no prazo legal de pagamento voluntário. Além disso, o legislador, numa futura revisão legal, deve fazer uma revisão ao enquadramento legal do AIMI na tributação das entidades com um regime fiscal mais favorável, na medida em que, atualmente a taxa aplicável é uma taxa de natureza confiscatória, em que ao fim de sete anos o sujeito passivo já efetuou pagamento a título de tributo superior ao valor do próprio prédio.

## **2.5. ANÁLISE À ALTERAÇÃO DO ORÇAMENTO DO ESTADO PARA 2019**

O AIMI foi um imposto criado pela Lei n.º 42/2016 de 28 de dezembro, no Orçamento do Estado para 2017.

O AIMI é um imposto que está em constantes alterações legislativas, pelo que achamos importante analisar as alterações realizadas no Orçamento do Estado para 2019<sup>22</sup>.

A primeira alteração foi efetuada, através de um aditamento ao n.º 3 do artigo 135.º - B do Código do IMI, nomeadamente nas situações de locações financeiras imobiliárias, em que os locadores deixam de poder repercutir sobre os locatários financeiros o AIMI, caso o valor patrimonial tributário dos imóveis objeto de locação financeira não exceda a dedução referida no artigo 135.º - C do Código do IMI, no montante de 600.000 euros. Pretende aqui o legislador proteger os locatários financeiros, de uma oneração relativa ao AIMI.

A segunda alteração foi efetuada, no âmbito do aumento da progressividade do AIMI, na incidência do imposto nas pessoas singulares, bem como das pessoas coletivas no caso de prédios afetos ao uso pessoal dos titulares do capital dos membros dos órgãos sociais ou de quaisquer órgãos de administração.

Assim, a partir de 1 de janeiro de 2019 passou a aplicar-se as seguintes taxas:

- i. 0,7% sobre o valor tributável até 1.000.000 euros;
- ii. 1% sobre o valor tributável superior a 1.000.000 euros igual ou inferior a € 2.000.000 euros; e
- iii. 1,5% para aparte do valor tributável que excede os 2.000.000 euros<sup>23</sup>.

O AIMI, cumpre assim, a passos largos para o princípio da progressividade, uma vez que o valor do imposto aumenta em proporção superior ao instrumento da matéria coletável.

Por último, foi introduzida uma obrigação declarativa para as pessoas coletivas, atendendo a que os prédios detidos por pessoas coletivas afetos a uso pessoal dos titulares do respetivo capital, dos membros dos órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização ou dos respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes devem ser devidamente identificados na declaração periódica de rendimentos prevista no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC).

---

<sup>22</sup> Lei n.º 71/2018 de 31 de dezembro.

<sup>23</sup> Artigo 135.º - F do Código do IMI.

Esta alteração legislativa estava a faltar no regime do AIMI, especificar uma obrigação declarativa, das pessoas coletivas que utilizam os prédios urbanos para uso pessoal dos titulares do capital social, bem como dos titulares dos órgãos sociais ou familiares, de entregar uma comunicação anualmente à administração tributária a declarar quais os prédios que cumprem os requisitos do n.º 3 do artigo 135.º - F do Código do IMI, para que passe, de uma vez por todas, a ser uma norma de fácil aplicação legal, com a consequente maior arrecadação de receita para o Estado.

Evoluções têm acontecido relativamente a este imposto, mas o imposto do AIMI continua a levantar algumas questões de aplicabilidade que o legislador não conseguiu esclarecer, que seria importante numa futura revisão legal ter em conta. Designadamente as previsões legais de notificação de liquidação de imposto, juros compensatórios e de mora, para os atrasos na liquidação e no pagamento, bem como de extração de certidão de dívida, nos casos em que os sujeitos passivos não efetuam o pagamento do imposto no prazo legal de pagamento voluntário. Além disso, o legislador, deve também, fazer uma revisão ao enquadramento legal do AIMI na tributação das entidades com um regime fiscal mais favorável, na medida em que, atualmente a taxa aplicável é uma taxa de natureza confiscatória, em que ao fim de sete anos o sujeito passivo já efetuou pagamento a título de tributo superior ao valor do próprio prédio.

Finalmente, o legislador no próximo Orçamento do Estado para 2020 deverá esclarecer os contribuintes de uma forma clara e evidente do que é afinal o AIMI, porque existe, que princípios constitucionais estão em causa e se estão a proteger, para que os Tribunais deixem de estar “assombrados”, com processos sobre a constitucionalidade do AIMI.

### **3. A CONSTITUCIONALIDADE DO AIMI**

#### **3.1. INTRODUÇÃO**

O AIMI levanta questões de ordem constitucional, que explicaremos ao longo do presente capítulo, isto é, será que existe (i) inconstitucionalidade da tributação em AIMI dos prédios afetos à sua atividade económica ou (ii) inconstitucionalidade da tributação em AIMI dos terrenos para construção cuja afetação seja a de comércio, indústria ou serviços.

Como referido anteriormente, o AIMI veio substituir a verba 28 da Tabela Geral do Imposto do Selo (TGIS) que impunha a tributação anual, à taxa de 1%, sobre a propriedade de prédio habitacional ou de terreno para construção cuja edificação autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial tributário seja igual ou superior a 1.000.000 euros<sup>24</sup>.

Não obstante o AIMI não tem o mesmo conteúdo normativo que a norma da verba 28 da TGIS, tendo sido criado como um adicional ao IMI, no Código do IMI, com disposições particulares, e onde a incidência consiste na soma dos valores patrimoniais tributários de prédios urbanos afetos à habitação e de todos os terrenos para construção, reportados a 1 de janeiro de cada ano. Pelo que o AIMI não onera a tributação de imóveis de luxo, com um valor patrimonial tributário (VPT) superior a 1.000.000 euros, como no anterior regime, mas onera a soma do VPT dos prédios urbanos e através da tributação pretende criar uma forma de financiamento do sistema de segurança social.

No entanto da imposição da referida norma, à semelhança da estipulação da verba 28 da TGIS resulta vários pedidos de pronuncia arbitral, no CAAD em que o Recorrente é o sujeito passivo de imposto e a Recorrida é a AT, no qual os sujeitos passivos peticionam a declaração de ilegalidade dos atos de liquidação do AIMI, com fundamento, na aludida norma constante do artigo 135.º - B do Código do IMI, por entenderem que a mesma enferma de inconstitucionalidade, por violar o princípio constitucional da igualdade fiscal, princípio da capacidade contributiva e princípio da proporcionalidade.

Das decisões proferidas pelo CAAD, de improcedência, os sujeitos passivos interpõem Recurso para o Tribunal Constitucional, solicitando ao citado tribunal que aprecie a conformidade da norma constante do artigo 135.º - B do Código do IMI aditado pelo artigo 219.º da Lei n.º 42/2016 de 28 de dezembro com os princípios constitucionais conformadores da lei tributária.

---

<sup>24</sup> Lei n.º 55-A/2012, de 29 de outubro e alterada pela Lei n.º 83-C/2013, de 31 de dezembro.

Ou nas decisões do CAAD de procedência para o sujeito passivo, a AT recorre para os Tribunais Constitucionais para que seja procedida a legalidade da norma.

Pelo que, em seguida, veremos a constitucionalidade da norma supra referida no âmbito dos princípios constitucionais da lei tributária, designadamente o princípio constitucional da igualdade fiscal, princípio da capacidade contributiva, princípio da proporcionalidade e princípio da equidade social na austeridade.

### **3.2. PRINCÍPIO DA IGUALDADE FISCAL**

Os pedidos apresentados pelos contribuintes no CAAD e no Tribunal Constitucional apresentam como um dos fundamentos a inconstitucionalidade do artigo 135.º - B do Código do IMI a violação, implícita da norma, do princípio constitucional da igualdade tributária.

Assim, antes de mais importa explicar o que é o princípio da igualdade. O princípio da igualdade está consagrado no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa (CRP) e traduz-se na proibição de quaisquer discriminações no tratamento de situações iguais e a admissão da desigualdade de tratamento em situações desiguais<sup>25</sup>.

Paralelamente, no domínio fiscal, o princípio da igualdade surge no artigo 5.º e no artigo 55.º da Lei Geral Tributária (LGT) e traduz-se na ideia de generalidade ou universalidade, nos termos do qual todos os cidadãos ficam adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – critério da capacidade contributiva – que consiste em igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva (igualdade vertical)<sup>26</sup>.

Isto é, ambos os artigos, estabelecem um parâmetro de atividade da AT, que no âmbito da sua atividade está sujeita ao princípio da legalidade, da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes<sup>27</sup>.

No entanto, este princípio fundamental não se traduz numa mera igualdade formal refletora de um “*princípio da universalidade*”, em que “*para todos os indivíduos com as mesmas características devem prever-se, através da lei, iguais situações ou resultados jurídicos*”, mas também uma igualdade material que traduz na proibição de quaisquer discriminações no

---

<sup>25</sup> Acórdão n.º 250/2017 do Tribunal Constitucional de 24 de maio de 2017.

<sup>26</sup> Ibidem.

<sup>27</sup> Ibidem.

tratamento de situações iguais (dimensão igualizadora) e a admissão da desigualdade de tratamento de situações desiguais (dimensão diferenciadora), ou seja, “*o igual deve ser tratado igualmente e o desigual desigualmente*”<sup>28</sup>.

Em suma, o princípio da igualdade tributária pode ser concretizado através de vertentes diversas e está intimamente ligado com os restantes princípios, que serão objeto de análise: (i) “*uma primeira está na generalidade da lei de imposto, na sua aplicação a todos sem exceção*”; (ii) “*uma segunda na uniformidade da lei de imposto, no tratar de modo igual os contribuintes que se encontram em situações iguais e de modo diferente aqueles que se encontrem em situações diferentes, na medida da diferença, a aferir pela capacidade contributiva*” – vertente que se cumpre neste imposto, na medida em que tributa contribuintes com a mesma atividade comercial de modo igual, porque manifestadores de igual capacidade contributiva; (iii) “*uma última, está na proibição do arbítrio, no vedar a introdução de discriminações entre contribuintes que sejam desprovidas de fundamento racional*”<sup>29</sup>.

De realçar, que este princípio constitucional da igualdade encontra-se reproduzido em diversas disposições constitucionais sobre múltiplas matérias, sendo que o princípio da igualdade tributária/fiscal se assume como uma expressão particular do princípio geral da igualdade, materialmente considerado, enquanto “*igualdade na lei*”<sup>30</sup>.

Em especial, na matéria que aqui tratamos de tributação do património, a CRP prevê no artigo 104.º, n.º 3 a regra especial de que “*a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”.

É com fundamento no princípio da igualdade fiscal e em especial do n.º 3 do artigo 104.º da CRP que os contribuintes consideram que a tributação, nos termos do artigo 135.º-B do Código do IMI, é violadora do princípio da igualdade, na vertente da capacidade contributiva, na medida em que faz uma tributação indiscriminada de todos os terrenos para construção, sem ter em conta a exclusão dos terrenos para construção afetos a atividades económicas<sup>31</sup> e tributa prédios que são o substrato da atividade comercial, no âmbito de sociedades imobiliárias ou de entidades similares.

---

<sup>28</sup> CANOTILHO, Gomes, Direito constitucional e a Teoria da Constituição 7.º ed, Edições Almedina, Coimbra, 2013.

<sup>29</sup> Acórdão n.º 306/2010 e 695/2014 do Tribunal Constitucional.

<sup>30</sup> NABAIS, Casalta, Direito Fiscal, 7ª Edição, Edições, Almedina, Coimbra, 2014.

<sup>31</sup> Acórdão n.º 307/2019 do Tribunal Constitucional de 11 de junho de 2019.

Se não vejamos,

Os contribuintes, que em grande parte invocam a inconstitucionalidade da aludida norma são sociedades imobiliárias, instituições de crédito, sociedades comerciais, fundos de investimento imobiliário, entre outros, cujo objeto social compreende a compra, venda e arrendamento de bens imóveis, pelo que defendem que a circunstância de os imóveis, objeto de questão, fazerem parte integrante da sua atividade comercial por ser esse o seu objeto social, seria violador do princípio da igualdade fazer incidir sobre tais imóveis o AIMI, por comparação com as demais entidades, não imobiliárias que estão excluídas do AIMI, porque são proprietárias de prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*”<sup>32</sup>.

Segundo as referidas entidades o AIMI é progressivo, incidindo sobre a soma dos valores patrimoniais tributários de prédios urbanos afetos a fins habitacionais e de terrenos para construção situados em território português de que o sujeito passivo seja titular, tendo por suposto desiderato a exigência de um maior esforço fiscal aos contribuintes que revelem índices de riqueza mais elevados<sup>33</sup>.

Para estas entidades o objetivo do legislador foi garantir que os prédios urbanos afetos às atividades económicas não estejam sujeitos ao AIMI, reconhecendo que a mera detenção desses imóveis não constitui um fator demonstrativo de riqueza, nem um indicador suficiente de capacidade contributiva dos titulares desses imóveis, não fazendo sentido sobrecarregar fiscalmente os sujeitos passivos que, por força das suas atividades económicas, detêm imóveis para a prossecução do respetivo objeto social<sup>34</sup>.

Desta forma não aceitam nem compreendem que o AIMI possa incidir sobre o património detido por um fundo de investimento imobiliário, ou o património de uma instituição de crédito, ou de uma sociedade imobiliária e, muito menos, possa incidir sobre terrenos para construção cuja potencial utilização coincida com fins comerciais, industriais ou serviços<sup>35</sup>.

Aliás, o fundo de investimento “*destina-se a promover e desenvolver, em Portugal, projetos imobiliários de loteamento e construção em terrenos de sua propriedade e de clara aptidão para o efeito (...) seja para habitação, seja para comércio ou serviços, bem como a adquirir*

---

<sup>32</sup> Artigo 135.º - B do Código do IML.

<sup>33</sup> Acórdão do CAAD, processo n.º 693/2017-T de 3 de setembro de 2018.

<sup>34</sup> Ibidem

<sup>35</sup> Ibidem

*imóveis que poderão ser destinados a arrendamento ou posterior venda”, sendo, portanto, a detenção de bens imóveis o substrato de toda a sua atividade*<sup>36</sup>.

Posto isto, é entendimento dos contribuintes que os imóveis detidos por sociedades imobiliárias, fundos de investimento são o substrato da sua atividade comercial, referindo que “o AIMI *deve necessariamente operar uma destrição entre, por um lado, a titularidade de património imobiliário que, só por si, constitua uma manifestação de uma acrescida abundância económica. E por outro lado, a titularidade de direitos reais sobre imóveis destinados ao exercício de uma atividade económica e que, como tal, possam ser reconhecidos como fatores de produção*”<sup>37</sup>.

Ora, o AIMI, ao tributar os imóveis, neste último caso, está a contribuir para uma desigualdade no plano material entre as empresas que tenham decidido prosseguir uma atividade económica que pressuponha a detenção de imóveis em relação a outras empresas cuja a atividade não decorra da detenção de imóveis e prossigam uma atividade das elencadas do artigo 135.º - B do Código do IMI<sup>38</sup>.

Pelo que, a mera detenção de imóveis não representa uma acrescida capacidade contributiva que possa legitimar a aplicação do AIMI<sup>39</sup>.

Tributar os imóveis detidos pelo Fundo, por sociedades imobiliárias ou instituições de créditos significa tributar diretamente uma atividade económica, o que o legislador expressamente pretendeu evitar ao criar o AIMI, sendo a liquidação ora posta em crise manifestamente ilegal, por erro nos pressupostos de facto e de direito<sup>40</sup>.

Invocam mesmo, alguma similitude do regime legal do Código do IMI com o da revogada verba 28 da TGIS e das decisões judiciais e arbitrais sobre a matéria existente.

Fazem apelo, ao Acórdão do Tribunal Arbitral proferido em 17 de março de 2016 no processo n.º 507/2015-T quando considerou que: as empresas que se dedicam à comercialização de terrenos para construção ficam com uma oneração adicional significativa em relação à generalidade das empresas. Sendo que, esta oneração adicional não é calculada com base num índice de capacidade contributiva, que legitima a aplicação do AIMI, pois a imposição da tributação não tem qualquer relação com o rendimento real da atividade desenvolvida pelas

---

<sup>36</sup> Ibidem

<sup>37</sup> Acórdão do CAAD, processo n.º 438/2018 – T de 1 de março de 2019.

<sup>38</sup> Ibidem

<sup>39</sup> Ibidem

<sup>40</sup> Ibidem



empresas e onera-as mesmo que tenham resultados negativos, acentuando-se a tributação cumulada anualmente em situações em que por inêxito da atividade, os terrenos são detidos por vários anos.

E invocam o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 250/2017 de 24 de maio de 2017 que chama a atenção para os sujeitos passivos que estão por trás do tributo. Assim, se por trás do tributo imposto ao proprietário de uma casa de habitação de valor patrimonial superior a um milhão de euros poderá estar um contribuinte com a força económica necessária para suportar o respetivo imposto, por trás do tributo imposto ao proprietário de um terreno para construção estará normalmente um empreendedor, em regra sob a forma de sociedade comercial dedicada à promoção imobiliária sobre cuja força económica nada sabemos<sup>41</sup>.

Ora, neste último caso o terreno tem uma natureza instrumental em relação à sua atividade económica. Pelo que, desconhecemos por completo a sua margem de lucro ou se não terá mesmo uma situação líquida negativa.

Pelo exposto, concluíram que está em causa a violação do princípio da igualdade tributária, quer porque não respeita a diferente capacidade contributiva dos proprietários dos prédios sobre os quais o imposto incide, atingindo indiscriminadamente os contribuintes com e sem força económica para suportar o imposto, quer porque as diferenciações que introduz entre os que são abrangidos e excluídos do seu âmbito de incidência não são proporcionais, sendo inadequadas para satisfazer o fim visado pela norma.

Segundo Sérgio Vasques <sup>42</sup> enquanto critério de igualdade tributária, o princípio da capacidade contributiva *“exige, antes de mais, a personalização do imposto, que quando se tribute uma qualquer manifestação de riqueza se pergunte pela pessoa que está por trás dela e pelas condições em que se encontra”*.

Nesta medida, alegam os sujeitos passivos que o regime legal do AIMI (cfr. Artigo 135.º - A e seguintes do Código do IMI) é manifestamente contrário ao princípio da igualdade, desde logo na tributação do património imobiliário detido por instituições de crédito, sociedades comerciais, sociedades imobiliárias, fundos de investimento imobiliário, entre outros que têm como atividade principal compra, venda, construção, promoção, arrendamento de imóveis e/ou atividade creditícia, constituindo aquele património imobiliário um meio essencial para a

---

<sup>41</sup> Acórdão n.º 307/2019 do Tribunal Constitucional de 11 de junho de 2019.

<sup>42</sup> Capacidade Contributiva, Rendimento e Património, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 23 Coimbra Editora, Coimbra, 2005

prosecução daquelas atividades; e ainda na tributação indiscriminada dos terrenos para construção, sem distinguir terrenos com fins de “*comércio, indústria, serviços e outros*”<sup>43</sup>.

Outro dos argumentos apresentado pelos contribuintes, nos processos judiciais, é que deverá interpretar-se extensivamente a exclusão prevista no n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI relativa aos prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços e outros*”, de forma a compreender a intenção legislativa de aí abranger também, nessa exclusão, os terrenos cuja construção esteja destinada a prédios urbanos com o mesmo fim<sup>44</sup>.

Deste modo, numa perspectiva que tenha em mente a unidade do sistema jurídico (artigo 9.º, n.º 1 do Código Civil) que tem valor interpretativo decisivo, imposto pelo princípio da coerência valorativa ou axiológica da ordem jurídica deverá interpretar-se extensivamente a exclusão prevista no n.º 2 do artigo 135.º - B do Código do IMI relativa aos prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços e outros*” como expressando uma intenção legislativa de excluir também da tributação os terrenos para construção destinados a prédios urbanos com o mesmo fim<sup>45</sup>.

Sendo que, o legislador ao fazer uma interpretação da norma do artigo 135.º - B do Código do IMI, de forma literal, esta será materialmente inconstitucional, por violação do princípio da igualdade ao considerar, por exemplo, como facto tributário a titularidade de terrenos para construção de prédios destinados a serviços e não a titularidade dos prédios neles construídos, por consubstanciar um tratamento desprivilegiado dos contribuintes que se encontram em primeira situação, em relação aos contribuintes na segunda situação. Pois é necessariamente menor a capacidade contributiva do património imobiliário na primeira situação do que na segunda situação<sup>46</sup>.

Pelo que, consideram um tratamento discriminatório e arbitrário a tributação em AIMI de um “terreno para construção” de um prédio urbano para fins “*comerciais, industriais ou para serviços e outros*”. Atendendo a que, um prédio urbano, já edificado, para fins “*comerciais, industriais ou para serviços e outros*”, já não é tributado em sede de AIMI.

---

<sup>43</sup> Acórdão n.º 307/2019 do Tribunal Constitucional de 11 de junho de 2019.

<sup>44</sup> Acórdão n.º 307/2019 do Tribunal Constitucional de 11 de junho de 2019 e Acórdão n.º 399/2019 do Tribunal Constitucional de 4 de julho de 2019.

<sup>45</sup> Acórdão n.º 399/2019 do Tribunal Constitucional de 4 de julho de 2019 e Acórdão do CAAD, processo n.º 681/2018 – T de 13 de maio de 2019.

<sup>46</sup> Acórdão n.º 399/2019 do Tribunal Constitucional de 4 de julho de 2019.

Tendo mesmo o Acórdão do CAAD, processo n.º 668/2017-T de 24 de abril de 2018 decidido por julgar parcialmente procedente o pedido relativo à interpretação extensiva da norma do artigo 135.º - B do Código do IMI, que quando se refere à exclusão dos prédios urbanos classificados como “*para serviços*” também se refere à exclusão da tributação dos terrenos destinados à construção desses prédios, não porque a ilegalidade da norma 135.º - B resulta de inconstitucionalidade, mas sim porque a ilegalidade da norma resulta da interpretação que se deve fazer do n.º 2 do artigo 135.º-B do Código do IMI. Acresce, ainda o citado acórdão que “*Em situações de injustificado tratamento discriminatório, traduzido na imposição de um dever ou encargo com violação do princípio da igualdade, o que é ilegítimo é, em princípio, o ato de imposição do dever apenas a alguns dos contribuintes, devendo a desigualdade ser resolvida com eliminação dos deveres ou encargos para quem com eles foi discriminatoriamente onerado*”(sublinhado nosso).

Não obstante, a maioria das decisões dos Tribunais, tem ido em sentido contrário a este respeito seguindo o entendimento de Baptista Machado<sup>47</sup> “*na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, e designadamente ao seu significado técnico-jurídico, no suposto (nem sempre exato) de que o legislador soube exprimir com correção o seu pensamento*”.

Neste sentido, a literalidade do artigo 135.º-B do Código do IMI é clara e não parece prestar-se dúvidas interpretativas, conforme, também, é nosso entendimento<sup>48</sup>.

Desta forma, a exclusão do imposto abrange apenas os prédios classificados como “*comerciais, industriais ou serviços*”, entendendo-se como tais os edifícios ou construções licenciadas para esses efeitos ou que tenham como destino normal cada em destes fins. Para além disso abarca também a classe “*outros*” enquadrando-se, neste caso, a espécie residual referida na alínea d) do n.º 1 do artigo 6.º do Código do IMI, incluindo os terrenos situados dentro ou fora do aglomerado urbano que não sejam terrenos para construção nem prédios rústicos e ainda edifícios e construções que não se enquadrem em qualquer das outras classificações<sup>49</sup>.

Relativamente ao argumento apresentado pelos sujeitos passivos que os imóveis detidos por sociedades imobiliárias, são o instrumento, o substrato da sua atividade comercial, pelo que não

---

<sup>47</sup> MACHADO, Baptista, Introdução ao Direito e Discurso Legitimador, Edições Almedina, 2010.

<sup>48</sup> Acórdão do CAAD, processo n.º 331/2018-T de 23 de março de 2019.

<sup>49</sup> Ibidem.

são manifestadores de capacidade contributiva. A este propósito, a nosso ver e de acordo com as decisões dos tribunais, tal entendimento, não permite concluir que estamos perante imóveis desprovidos de valor, porquanto estão em causa bens com valor de mercado e valor económico intrínseco, o qual advém de diferentes fatores, como a localização, aptidão construtiva e, até da sua tendencial escassez<sup>50</sup>.

Sendo que, tais bens integram o próprio núcleo da atividade económica, são o objeto do comércio, da indústria, pois destinam-se a revenda ou, no caso dos terrenos para construção, a transformação em caso de neles serem erigidas construções para subseqüentes vendas.

Ao contrário, os imóveis excluídos de tributação de AIMI, pela norma n.º 2 do artigo 135.º - B do Código do IMI, desempenham uma função instrumental face às atividades económicas, comerciais, industriais ou de serviços, na medida em que são edificações essenciais à prossecução da atividade, e não geradores de rendimentos eles próprios.

Com efeito, o facto de um dado bem valer como “*fator de produção de riqueza*” e ser um instrumento da atividade económica não é suficiente para contrariar a constatação de que o correspondente titular detém um imóvel apenas acessível a detentor de peculiar riqueza e, assim capacitado para suportar uma contribuição adicional para a desejada consolidação orçamental<sup>51</sup>.

Na opinião da AT o facto de os sujeitos passivos invocarem que os imóveis são verdadeiros elementos do respetivo processo produtivo, ou seja, meios para o exercício da sua atividade seja enquanto bens de arrendamento, seja enquanto verdadeiros inventários destinados a transformação futura e não manifestações de capacidade contributiva não passa de uma falácia invocada pelo sujeito passivo<sup>52</sup>.

Os imóveis são sim bens em sentido económico, porque a sua utilidade e escassez permite atribuir-lhes um preço de mercado, cuja valorização contribui para a rendibilidade dos capitais investidos.

Pelo exposto, concluímos então, que o legislador dentro da sua margem de liberdade de conformação das realidades fáctico jurídicas que constituem a base de incidência do AIMI denota a preocupação de abranger apenas os prédios urbanos classificados como edifícios para fins habitacionais detidos para venda, no mesmo estado em que são adquiridos ou após uma

---

<sup>50</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2019 de 29 de maio de 2019.

<sup>51</sup> Ibidem.

<sup>52</sup> Acórdão n.º 306/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019.

transformação, afeta ao arrendamento ou objeto de outra forma de exploração e, bem ainda, os terrenos para construção detidos para venda ou para neles serem erigidas construções, sendo que estas realidades podem integrar, com maior ou menor peso, o património de pessoas singulares ou de pessoas coletivas e de outras estruturas equiparadas, sendo que são realidades manifestadoras de capacidade contributiva, como veremos mais adiante.

Por outro lado, a exclusão de incidência do AIMI, relativamente a certas atividades se deve ao facto de o legislador pretender proteger do imposto do AIMI a atividade económica, conforme Proposta do Orçamento do Estado para 2017, por razões de índole extrafiscal, por ser prioridade do Estado a proteção e a promoção das estruturas da economia, nos termos do artigo 9.º, alínea d) e 81.º, alínea a) da CRP<sup>53</sup>. Com efeito, a diferente tributação de um imóvel com afetação habitacional face a um imóvel destinado a comércio, indústria ou serviços, justifica-se por razões económicas e sociais, na medida em que o legislador decidiu no âmbito da sua “*liberdade conformadora*” afastar da incidência do imposto os imóveis destinados a outros fins que não os habitacionais.

Posto isto, verifica-se que o legislador definiu um específico pressuposto económico, constitucionalmente válido para alcançar o objetivo do AIMI de tributar realidades reveladoras de riqueza e a legitimar a contribuição complementar para a consolidação do sistema orçamental, mais precisamente para o sistema da Segurança Social.

Neste âmbito, o AIMI respeita em incidir numa tributação parcelar do património sem ter em conta determinados grupos específicos de empresas ou de grupos económicos, pois abrange toda a espécie de sujeitos passivos que sejam titulares dos direitos reais enunciados sobre os prédios em causa, independentemente de assumirem carácter empresarial ou não, pelo que abrange sociedades, fundações, associações e pessoas singulares.

Acresce que, segundo o entendimento da jurisprudência do Tribunal Constitucional, a discriminação da tributação de empresas com a mesma capacidade contributiva evidenciada pelo património, no pressuposto de que o Estado tem necessidade de arrecadar receitas para o sistema da Segurança Social e de que tem de encontrar novas formas de o arrecadar, tem uma justificação para que seja imposta a tributação a umas empresas e não a outras com a mesma ou maior capacidade contributiva inerente ao património, na medida em que é constitucionalmente tolerável aos interesses do Estado, como cobrador de impostos, em que

---

<sup>53</sup> Acórdão n.º 399/2019 do Tribunal Constitucional de 4 de julho de 2019.

tem de sustentar o sistema da Segurança Social, sobrepondo tal interesse intrínseco ao princípio da igualdade<sup>54</sup>.

Aqui chegados, importa ainda referir a similitude que os sujeitos passivos verificam entre o AIMI e a verba 28 da TGIS, exemplo disso é o Acórdão do CAAD, processo n.º 291/2018-T de 28 de fevereiro de 2019, referindo que no AIMI ocorre “*violação do princípio da igualdade, concretizando na sua vertente da capacidade contributiva, nos termos já propugnados pela jurisprudência e doutrina aquando da discussão relativamente à verba 28 devidamente adaptados às características do atual AIMI.*”.

Acrescentando, que o “*AIMI padece dos mesmos vícios que o seu precedente – sobretudo porque, relativamente aos imóveis essenciais na obtenção dos rendimentos no âmbito da atividade económica, carece de idêntica sustentação material no plano tributário*”.

Importa referir, neste sentido, que a norma 28 da TGIS foi revogada quando o AIMI foi criado, assim se demonstrando, através da norma revogatória, a vontade explícita do legislador de a eliminar do ordenamento jurídico português. Eliminadas que estão, não faz sentido que seja invocada como elemento interpretativo do atual sistema de tributação, da qual não fazem parte<sup>55</sup>.

Várias diferenças existem entre os dois impostos, a verba 28 tributava patrimónios de grande valor patrimonial, com o objetivo de diminuir o défice orçamental, o AIMI tributa a soma do VPT dos prédios urbanos afetos à habitação e de terrenos para construção, sendo que tem como objetivo contribuir para o Fundo de Estabilização da Segurança Social.

De notar, que o AIMI se preocupou em incidir um elemento progressivo de base pessoal, tributando de forma mais elevada os patrimónios mais avultados, com uma taxa marginal de 0,7% aplicada aos patrimónios até ao montante de 1.000.000 euros, uma taxa de 1% aplicada aos patrimónios superior a 1.000.000 e igual ou inferior a 2.000.000 euros e uma taxa de 1,5% para a parte do valor tributável que exceder os 2.000.000 euros. Sendo, desta maneira, um imposto mais justo por ter em conta o valor global do património imobiliário e não, isoladamente, o valor de cada prédio<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> Acórdão n.º 624/2018-T do Tribunal Constitucional de 15 de maio de 2019.

<sup>55</sup> Acórdão do CAAD, processo n.º 361/2018-T de 27 de março de 2019.

<sup>56</sup> Acórdão do CAAD, processo n.º 521/2018-T de 4 de março de 2019.

Assim o nosso entendimento, considera que a norma do artigo 135.º - B do Código do IMI é não inconstitucional, no âmbito do princípio da igualdade tributária, na medida em que respeita que “*o igual deve ser tratado igualmente e o desigual desigualmente*”.

Isto é, o AIMI ao optar tributar os terrenos para construção afeto a futuras atividades “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*” e a não optar tributar os prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*”, não se tratou de um mero capricho do legislador mas de tributar realidades distintas de maneira distinta. Pois o valor de mercado e o valor económico intrínseco de um terreno para construção é diferente do valor de um imóvel que desempenha uma função instrumental de atividade económica, comercial, industriais ou de serviços, como vimos anteriormente, pelo que são realidades distintas e tributadas de maneira distinta.

Da mesma forma, se entende a razão de o legislador tributar, em sede de AIMI, os imóveis detidos por sociedades imobiliárias, instituições de crédito, sociedades comerciais, fundos de investimento imobiliário e que têm como destino a compra, venda e arrendamento, e de não tributar as entidades não imobiliárias que estão excluídas do AIMI, porque são proprietários de prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*”. São realidades distintas, apresentando valores de mercado distintos, sendo que os primeiros são geradores de futuros rendimentos e os segundos são essenciais à prossecução das atividades.

Por exemplo, os prédios urbanos explorados para arrendamento, não estão abrangidos pela norma de exclusão de incidência de AIMI, uma vez que não se encontram em situação de igualdade das atividades económicas enumeradas, já que a locação do prédio integra uma das formas normais de fruição do direito de propriedade sobre eles, gerando rendimentos o próprio imóvel, bem diferente das atividades económicas que se pretende proteger com o desagravamento fiscal<sup>57</sup>.

Efetivamente, o n.º 2 do artigo 135.º - B do Código do IMI contém uma norma de não sujeição tributária (ou de desagravamento fiscal *stricto sensu*), na modalidade de exclusão tributária, espécie acolhida no n.º 2 do artigo 4.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e definida como medida estrutural de carácter normativo que estabelece delimitações negativas expressas de incidência<sup>58</sup>.

---

<sup>57</sup> Acórdão n.º 306/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019.

<sup>58</sup> Acórdão n.º 306/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019. Como refere Saldanha Sanches (SANCHES, Saldanha, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, Ed., 3ª Ed., 2007) a aludida norma enquanto exceção

Ora, se esta delimitação negativa existe e apesar de se tratar de realidades distintas é necessário que exista, também, uma finalidade, uma justificação razoável que o legislador pretenda atingir. Pois segundo Nuno Sá Gomes, um benefício fiscal, ou uma isenção, ao nível normativo, tem que ter por fundamento um interesse público constitucionalmente relevante, superior ao correspondente interesse tutelado pela tributação<sup>59</sup>.

Pelo que, em matéria de isenções fiscais, entram em jogo divergentes fatores de política económico e de justiça social, sendo necessário fazer uma ponderação para que legitime os benefícios e o “custo” fiscal orçamental<sup>60</sup>.

No AIMI a norma do artigo 135.º - B do Código do IMI que estabelece a delimitação negativa, na medida em que não há incidência de AIMI nos prédios urbanos afetos a atividades classificadas como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*” tem, também, um fundamento razoável e extrafiscal de proteção da economia implícito na nossa CRP, e de arrecadação de avultadas receitas para o Fundo de Estabilização da Segurança Social, como veremos mais detalhadamente no princípio da proporcionalidade, bem como no princípio da equidade social na austeridade.

### **3.3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Aqui chegados e uma vez que já foi âmbito de análise o princípio da igualdade na vertente do princípio da capacidade contributiva importa definir este princípio e a sua importância para definir a constitucionalidade da norma 135.º - B do Código do IMI.

A ideia base da capacidade contributiva surge reforçada pelo artigo 55.º da LGT como parâmetro da atividade da AT, vinculada à necessidade de exercer as suas atribuições na prossecução do interesse público, de acordo com os princípios da legalidade, da igualdade, da

---

à regra geral de incidência do correspondente imposto, vive “*numa permanente relação de tensão com o princípio da distribuição dos encargos tributários segundo o princípio da capacidade contributiva*”, o que as vincula numa legitimação “*a obtenção de um certo objetivo económico de especial importância*”. Ora, a relação de igualdade pressuposta na norma de incidência não tem o mesmo conteúdo que a relação de igualdade exigida pela norma de não incidência, como é o caso do n.º 2 do artigo 135.º - B do Código do IMI. Na relação de igualdade da norma, no caso de incidência, não pode deixar de se atender à força económica que o contribuinte tem para suportar o imposto; já na norma de não incidência, porque define um elemento negativo, deve atender ao critério escolhido pelo legislador na delimitação desse elemento negativo. Enquanto na norma de incidência existe uma interferência na esfera do contribuinte, referindo-se à retirada da prestação pecuniária do contribuinte para o Estado, a norma de não incidência projeta efeitos económicos mais abrangentes e tem sempre em vista atingir determinadas finalidades.

<sup>59</sup> Proferido no Acórdão n.º 307/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019.

<sup>60</sup> Acórdão n.º 188/2003 do Tribunal Constitucional.



proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes.<sup>61</sup>

Sendo que, o Tribunal Constitucional tem considerado que o princípio da capacidade contributiva tem de ser compatibilizado com outros princípios, designadamente o princípio do Estado Social, a liberdade de conformação do legislador, e certas exigências de praticabilidade e cognoscibilidade do facto tributário, indispensáveis também para o cumprimento das finalidades fiscais<sup>62</sup>.

O princípio da capacidade contributiva está também intimamente ligado com o princípio da igualdade, segundo o qual o artigo 104.º n.º 3 da CRP prevê que “*a tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos*”.<sup>63</sup>

Sendo que, “*a capacidade contributiva não significa só um pressuposto, mas também uma medida. Assente que todos devem contribuir se tiverem capacidade contributiva, deve ir-se mais longe: contribuirão na medida da sua capacidade contributiva, sendo necessário que, no fim cada um suporte a carga tributária em termos de igualdade, generalidade e em atenção só à sua capacidade económica*”<sup>64</sup>. Segundo o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 211/2017 de 2 de maio de 2017, proferido no processo n.º 285/15 “*na definição da incidência do imposto, a determinação da matéria coletável constitui um elemento essencial da relação jurídico-fiscal, quantificando a obrigação tributária e, assim, a medida do imposto devido. Deste modo, o legislador não pode fixar a medida do imposto sem atender à capacidade revelada pelo seu devedor.*” (sublinhado nosso).

A tributação do património dos contribuintes tem de se fazer, de acordo com a sua capacidade económica, e neste sentido o princípio da capacidade contributiva reflete, ele próprio, o princípio da proibição do arbítrio, enquanto dimensão estruturante do princípio da igualdade<sup>65</sup>, como veremos adiante.

Deste modo, está constitucionalmente vedada ao legislador a criação de normas de modo arbitrário, devendo as mesmas ser submetidas aos ditames da igualação, da discriminação positiva, e do princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>61</sup> Acórdão n.º 250/2017 da 1.ª Secção do Tribunal Constitucional de 24 de maio de 2017

<sup>62</sup> Acórdão n.º 142/04 do Tribunal Constitucional de 24 de março de 2004.

<sup>63</sup> Acórdão n.º 250/2017 do Tribunal Constitucional de 24 de maio de 2017.

<sup>64</sup> Ibidem

<sup>65</sup> Acórdão n.º 306/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019.

No âmbito do artigo 135.º - B do Código do IMI, objeto de questão, os contribuintes levantam o problema de o AIMI incidir sobre os prédios urbanos afetos a habitação e os terrenos para construção, pertença das sociedades imobiliárias ou de fundos imobiliários.

Isto é, atendendo, a que, nos termos do n.º 2 do artigo 135.º - B do Código do IMI são excluídos da sujeição ao AIMI os imóveis que apresentam uma função instrumental às atividades económicas, industriais, comerciais ou de serviços, uma vez que constituem edificações que servem de substrato às referidas atividades, na mesma medida os terrenos para construção pertencentes a sociedades imobiliárias ou a fundos imobiliários devem ser excluídos de tributação.

Tal entendimento é demonstrado no Acórdão do CAAD, processo n.º 438/2018 – T, com data de 1 de março de 2019, segundo a qual a Requerente, chama a atenção para o facto, de os terrenos para construção sujeitos a AIMI serem face ao seu objeto social, essenciais para a obtenção de rendimentos, no âmbito da sua atividade económica. Acrescentando, que a propriedade sobre os imóveis, objeto de litígio, constituem um “*substrato patrimonial da sua atividade económica, e na concretização de um verdadeiro meio essencial à prossecução do seu escopo*”. Pelo que, no entendimento da Requerente falha em absoluto, o pressuposto de que a propriedade sobre tais imóveis constitui uma manifestação de uma capacidade contributiva<sup>66</sup>.

Sendo que, no entendimento da Requerente, deve ser separado por um lado a titularidade de património imobiliário, que só por si, constitua uma manifestação da capacidade contributiva e, por outro lado, a titularidade de direitos reais sobre imóveis destinados ao exercício de uma atividade económica e que, como tal possam ser reconhecidos como fatores de produção. Devendo, neste último caso, a dimensão e valor patrimonial de tais imóveis não constituir, nem

---

<sup>66</sup> Esta posição é assumida no Acórdão n.º 250/2017 do Tribunal Constitucional de 24 de maio de 2017 – “*Na verdade, a posição que fez vencimento aponta a específica situação das sociedades de promoção imobiliária como fundamento central no juízo de inconstitucionalidade. Esta é, efetivamente, uma das bases que motiva a declaração de contrariedade à Lei Fundamental da verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo quando projetada nos terrenos para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja habitação e cujo valor patrimonial tributário ascenda a € 1.000.000,00. Pode admitir-se que a verba 28.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo assumia algumas especificidades quando aplicada às sociedades de promoção imobiliária. O que, ainda assim, não deriva de uma qualquer desatenção pela sua força económica ou da conversão da presente tributação num sucedâneo de imposto sobre o rendimento. Mas antes de se divisar uma potencial discriminação negativa derivada do facto de tais empresas – pois que comercializam terrenos para construção de edifícios habitacionais ao ponto de a titularidade de terrenos se inscrever inelutavelmente no seu objeto social – ficarem com uma oneração adicional quando em cotejo com a generalidade das demais pessoas coletivas.*”

poder constituir a manifestação de riqueza, mas um elemento necessário e essencial ao desenvolvimento de uma atividade económica<sup>67</sup>.

Tal entendimento é defendido pelos fundos de investimento imobiliário<sup>68</sup> e estes com uma particular argumentação.

Ora, os fundos de investimento imobiliário, são instrumentos financeiros de poupança coletiva que agregam e aplicam a poupança dos seus participantes na aquisição de imóveis para investimento.

Neste sentido, os fundos de investimento imobiliário, usam o argumento que apenas gerem as poupanças dos investidores participantes e adquirem imóveis, pelo que não são os verdadeiros detentores do património imobiliário, sendo desprovidos da capacidade contributiva para suportar o referido imposto.

Os fundos de investimento imobiliário não têm personalidade jurídica e são representados por uma sociedade gestora, sendo esta quem dá cumprimento, entre outros às obrigações fiscais dos fundos.

Pelo exposto, defendem que não devem ser sujeitos a AIMI.

Adicionalmente, os contribuintes alegam ainda a questão da inconstitucionalidade da tributação de AIMI dos terrenos para construção cuja afetação potencial seja comercial, industrial ou serviços.

A este propósito, os sujeitos passivos fazem alusão, à jurisprudência do Tribunal Constitucional sobre a norma da verba 28.1 da TGIS, na medida em que impõe a tributação anual sobre propriedade de terreno para construção cuja edificação, autorizada ou prevista, seja para habitação, cujo valor patrimonial seja igual ou superior a 1.000.000 euros<sup>69</sup>.

Não concordando, com o facto de tributar, em sede de AIMI, um terreno para construção cuja afetação potencial seja comercial, industrial ou serviços.

Por último, as sociedades imobiliárias, ou outras entidades com semelhante ramo de atividade alegam ainda que, a incidência do AIMI nos imóveis, de que são detentoras, torna-se um

---

<sup>67</sup> Acórdão do CAAD, processo n.º 438/2018 – T, de 1 de março de 2019.

<sup>68</sup> Os fundos de investimento imobiliário são “*um instrumento financeiro de poupança coletiva, decorrente da agregação e aplicação de poupanças de investidores coletivos e individuais os quais assumem a forma de participantes, em valores mobiliários, designados por Unidades de Participação*”, Nos termos do disposto na alínea c), do número 2, do artigo 11.º, do Decreto-Lei n.º 14/ 2013, de 28 de janeiro.

<sup>69</sup> Proferido no Acórdão do CAAD, processo n.º 456/2018-T de 28 de fevereiro de 2019.

encargo excessivamente oneroso para as mesmas, o que dificultam consequentemente, a sua situação económico financeira<sup>70</sup>.

Porém, vários têm sido os Acórdãos do Tribunal Constitucional, que não concordam com a argumentação das sociedades imobiliárias ou entidades similares, nesta matéria, designadamente o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2019 de 4 de julho de 2019, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 307/2019 de 29 de maio de 2019 e o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2019 de 29 de maio de 2019.

Visto que,

Enquanto que os imóveis excluídos da sujeição do AIMI, nos termos do n.º 2 do artigo 135.º - B do Código do IMI desempenham uma função instrumental para as atividades económicas industriais, comerciais ou de serviços, na medida em que são edificações de suporte à atividade económica industrial, comercial ou de serviço, os imóveis pertencentes às sociedade imobiliárias ou aos fundos imobiliários, incluindo os terrenos para construção são bens em sentido económico, porque a sua utilidade e escassez permite atribuir-lhe um preço de mercado, cuja valorização contribui para a rendibilidade dos capitais investidos<sup>71</sup>.

Quanto à argumentação de que os terrenos para construção são fatores de produção, também não tem entendimento nos Tribunais Constitucionais, uma vez que os fatores de produção são os recursos que são usados para produzir bens e serviços, ao contrário dos terrenos para construção que integram o próprio núcleo da atividade económica, pois, destinam-se, a transformação, caso neles sejam erigidas construções para subsequente venda<sup>72</sup>.

Pelo que, tem sido entendimento do Tribunal Constitucional, que a própria detenção do imóvel é idónea a revelar acrescida capacidade contributiva, independentemente da natureza jurídica do sujeito passivo e da atividade económica por este desenvolvida.

Como referido por Sérgio Vasques<sup>73</sup>, “o património proporciona ao seu titular uma capacidade contributiva especial, vantagens que pela sua natureza escapam ao imposto sobre os rendimentos pessoais: assim, a titularidade do património facilita a angariação de crédito, reforça a posição negocial do seu titular na celebração de contratos vários, torna mais fácil

---

<sup>70</sup> Acórdão n.º 306/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019.

<sup>71</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 399/2019, de 4 de julho de 2019, o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 307/2019 de 29 de maio de 2019 e o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2019 de 29 de maio de 2019.

<sup>72</sup> Ibidem.

<sup>73</sup> VASQUES, Sérgio, Capacidade Contributiva, Rendimento e Património, em Fiscalidade, proferido no Acórdão do CAAD, processo n.º 291/2018-T, de 28 de fevereiro de 2019.

*multiplicar a riqueza permitindo-lhe arriscar aí onde em princípio não o faria. Nesta ótica, o imposto sobre o património é visto como algo mais do que um prolongamento do imposto sobre os rendimentos pessoais - não se trata de sobrecarregar aqui rendimentos que já lhe estão sujeitos mas de atingir manifestações de capacidade contributiva que na verdade lhe escapam.”(sublinhado nosso).*

Nesta lógica argumentativa de Sérgio Vasques, basta que as sociedades sejam detentoras de prédios urbanos e que cumpram os requisitos do artigo 135.º - A do Código do IMI e seguintes, para que exista um facto tributário sujeito a AIMI, pois a titularidade de um prédio urbano constitui, em si mesma, uma manifestação de riqueza – e uma riqueza determinável, por lhe ser social e juridicamente atribuído um valor de mercado – revelando uma especial pujança económica, superior à generalidade dos cidadãos, que potencia posição negocial no comércio jurídico em geral, em especial a capacidade de angariar meios de financiamento<sup>74</sup>.

De realçar, que o facto de os prédios em causa serem fruto da sua atividade, tais terrenos não se reconduzem a meros direitos de construção, de coisas futuras, e tal como os demais prédios urbanos com afetação habitacional, são bens autónomos, que têm sempre um valor económico intrínseco, e normalmente, cotação de mercado imobiliário, pelo que podem ser vendidos, trocados, dados, como garantia de obrigações. À *contrário sensu*, dos imóveis excluídos de sujeição de AIMI, que desempenham uma função instrumental, como evidenciada anteriormente, na medida em que constituem edificações que servem de suporte ao funcionamento das atividades, e não são por si mesmas geradoras de rendimentos<sup>75</sup>.

E conforme refere José Pires<sup>76</sup> “No mercado, o valor de um terreno para construção não depende das suas intrínsecas, como sejam a sua área, e a sua localização ou a sua ortografia. Mais importante que isso é um fator que lhe é extrínseco e que depende dos poderes público, que é o seu potencial de construção, nomeadamente a volumetria autorizada e as características de uma realidade que ainda não existem, que é o prédio urbano que nele vai construir.

*O valor de um terreno para construção corresponde, fundamentalmente, a uma expectativa jurídica, consubstanciada num direito de nele se vir a construir um prédio com determinadas características e com determinado valor. É essa expectativa de produção de riqueza*

---

<sup>74</sup> Acórdão n.º 306/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019.

<sup>75</sup> Acórdão do CAAD, processo n.º 331/2018-T de 23 de março de 2019.

<sup>76</sup> PIRES, José, Lições de Impostos sobre o Património, Almedina, 3.ª edição, 2015

*materializada num imóvel a construir que faz aumentar o valor do património e a riqueza dos proprietários do terreno para construção, logo que o terreno passar a ser considerado como sendo de construção. Por essa razão, quanto maior for o valor dos prédios a construir, maior é o valor do terreno para construção”.*

É de acordo, com este entendimento, que a titularidade de direitos sobre um terreno relativamente ao qual já se constituíram direitos a construir ou a lotear, ou reconhecidamente reúne condições de viabilidade construtiva, que configura num aumento de valor suscetível de avaliação autónoma, e consequentemente demonstrativo de capacidade contributiva.

Assim, se conclui, que apesar dos imóveis fazerem parte da atividade económica dos sujeitos passivos são idóneos a indicar que aquela pessoa coletiva é titular de bens que em si mesmos, evidenciam uma específica abastança face aos demais proprietários imobiliários.

Sendo utilizado os mesmos argumentos para os fundos de investimento imobiliário, na medida em que são estes os proprietários dos prédios e que constam como titulares do prédio na matriz predial, embora seja a sociedade gestora a cumprir com a obrigação de pagamento.

Relativamente ao argumento dos contribuintes alegarem a inconstitucionalidade do AIMI quando tributa os terrenos para construção cuja afetação potencial seja comercial, industrial ou serviços. Importa esclarecer, que o artigo 135.º - B abrange determinados prédios urbanos, sendo os terrenos para construção, independente da sua afetação potencial, um dos tipos de prédios urbanos aí previstos. Não sendo se quer pertinente, nem conforme com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, fazer revelar no facto tributário, a eventual componente de edificação em causa no terreno para construção, porquanto o único VPT constante da matriz nos termos do Código do IMI sobre que incide o AIMI é o VPT do próprio terreno para construção existente e não sobre as frações inexistentes<sup>77</sup>.

A capacidade contributiva que visa tributar é a capacidade atual e efetiva e não a capacidade futura e eventual, que surgirá, após a edificação, onde teremos um novo facto tributário, um novo VPT e uma nova realidade jurídico-tributária, com um novo tratamento fiscal<sup>78</sup>.

---

<sup>77</sup> Acórdão n.º 306/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019

<sup>78</sup> *Ex vi* Acórdão n.º 306/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019 – “*Procede deste modo o Tribunal a quo à comparação de situações desiguais, pois que de um lado temos uma situação factual, consubstanciada nas avaliações efetuadas em sede de IMI, de onde provém o VPT que subjaz à norma de incidência em apreço, e do outro lado, meras cogitações virtuais assentes em simples juízos de prognose, sobre situações não constituídas e que, nem tão pouco, poderão ver-se constituídas. Em síntese onde o legislador não distinguiu, não cabe ao interprete distinguir. Impondo-se, assim concluir face ao exposto, que também nesta questão está errada a doughta decisão arbitral.*”

Um argumento da mesma natureza, foi utilizado para a inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS dispondo o Acórdão n.º 250/2017 do Tribunal Constitucional não é a circunstância de a construção prevista num dado terreno para construção se reconduzir a uma habitação de luxo ou a um prédio em propriedade horizontal com diversas frações que permite concretizar o propósito de tributação das manifestações de riqueza. Mas sim a realidade no momento da verificação do facto tributário, estamos invariavelmente em face de um terreno cuja a edificação prevista é superior a um VPT de 1.000.000 euros. E é a titularidade de tal terreno e já não a habitação que deseja edificar que permite referenciar o respetivo proprietário como dotado de particular abastança.

E assim, não resta dúvidas, que a diferenciação introduzida entre os contribuintes que se encontram em tal situação e os titulares de prédios urbanos com VPT inferior a 1.000.000 euros, é adequada à realização do fim da norma 28 da TGIS, que é o de tributar de forma agravada os patrimónios imobiliários de mais valor em termos ajustados à satisfação do princípio da equidade social na austeridade.<sup>79</sup>

Sendo que, por mera hipótese de raciocínio, caso fosse permitido não tributar os terrenos para construção cuja afetação potencial fosse comercial, industrial ou serviços, obedecendo à teleologia da norma do n.º 2 do artigo 135.º do Código do IMI como forma de não onerar excessivamente os ativos imobiliários com função intermediária no seio de organização empresarial do sujeito passivo, nunca transmitiria uma garantia ao legislador, uma vez que o seu titular não estava absolutamente impedido de alterar a afetação do terreno projetada, de modo a destinar à construção de prédios para a habitação, terrenos inicialmente licenciados para a construção e com isso obter uma vantagem económica. Já nos casos dos prédios edificados, com fins de comércio, indústria, serviços ou outros, apesar de haver a probabilidade de não estar licenciado o imóvel, o legislador assume que a probabilidade de um tal desvio é escassa e, nessa medida o risco se mostra insuficiente para colocar em crise a conformação do imposto<sup>80</sup>.

Por último, quanto ao argumento apresentado pelos sujeitos passivos que o pagamento do AIMI torna-se um encargo excessivamente oneroso dificultando a sua situação económica, os Acórdãos do Tribunal Constitucional, também contra argumentam, na medida em que a tributação do AIMI é susceptível de alguma atenuação no âmbito empresarial, não só porque é

---

<sup>79</sup> Acórdão n.º 250/2017 do Tribunal Constitucional de 24 de maio de 2017.

<sup>80</sup> Acórdão n.º 399/2019 do Tribunal Constitucional de 4 de julho de 2019.

custo de atividade, mas também pela repercussão nos preços que, em maior ou menor grau sempre existe, mesmo nos impostos sobre o rendimento das empresas.

Ademais, o AIMI é um gasto dedutível, influenciando negativamente o lucro tributável do exercício, ou é dedutível à coleta de IRC, quando os prédios na matéria coletável sejam incluídos rendimentos gerados por imóveis, a ele sujeitos, no âmbito da atividade de arrendamento ou hospedagem (n.º 1 e 2 do artigo 135.º - J do Código do IMI)<sup>81</sup>.

Todavia, o legislador, como já anteriormente evidenciado, preocupou-se em, desagravar a carga fiscal, nas situações de aquisição de prédios para revenda e de terrenos para construção, prevista nas alíneas d) e e) do n.º 1 do artigo 9.º do Código do IMI, determinando a não sujeição ao IMI durante três e quatro anos, respetivamente, bem como da não sujeição ao AIMI, em relação aos sujeitos passivos que detêm prédios para o fim de índole comercial, nos termos da alínea a) do n.º 3 do artigo 135.º - C do mesmo diploma<sup>82</sup>.

Assim, seguimos o entendimento que o artigo 135.º - B cumpre a não inconstitucionalidade no princípio da capacidade contributiva, mesmo quando incide sobre sujeitos passivos de sociedades imobiliárias, fundos de investimento imobiliário e entidades similares, atendendo a que a partir do momento, que as referidas entidades são titulares de prédios urbanos, constitui, logo em si mesma uma manifestação de riqueza, uma pujança económica superior à generalidade dos cidadãos.

Sendo que, o património de que cada uma das entidades é titular, é manifestador de capacidade contributiva gerando facilidade na angariação de crédito, em multiplicar riqueza e reforço na posição negocial.

Pelo que o AIMI ao tributar sujeitos passivos de sociedades imobiliárias, fundos de investimento imobiliário e entidades similares visa atingir manifestações de capacidade contributiva que na verdade lhe escapam.

No entanto, o legislador para tributar manifestações de capacidade contributiva que na verdade lhe escapam tem de ter em conta de quais são as razões de política económica, devendo ao tributar o património contribuir para a igualdade entre os cidadãos, cfr. artigo 104.º, n.º 3 da CRP.

---

<sup>81</sup> *Ex vi* Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2019 de 29 de maio de 2019. – “*Pelo que, em suma, são, com o devido respeito, destituídos de fundamento os argumentos apresentados na decisão arbitral ora sindicada, não podendo qualquer vício ser imputado às liquidações contestadas*”

<sup>82</sup> *Ibidem*.



Pois, em boa verdade o facto de os prédios afetos à habitação e os terrenos para construção pertencentes às sociedades imobiliárias estarem sujeitos a AIMI contribui para o maior contributo das aludidas atividades para a Segurança Social por via das contribuições, conseguindo o Estado cumprir com o seu objetivo de promover o aumento do bem-estar económico, que pressupõe o bom funcionamento das atividades criadoras de riqueza e constitui uma das suas incumbências prioritárias no âmbito económico, cfr. artigo 81.º, alínea a) da CRP. E se o regime do AIMI discrimina situações de tributação das empresas com a mesma capacidade contributiva evidenciada pelo património é porque tal imputação de tributação se mostra tolerável constitucionalmente pelo Estado, como cobrador de impostos, em busca de atingir a sustentabilidade da Segurança Social, reclamada pelos contribuintes no âmbito dos princípios da confiança e da segurança jurídica.

### **3.4. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE**

Atendendo a que os sujeitos passivos invocam como um dos motivos para a inconstitucionalidade da norma do artigo 135.º - B do Código do IMI a violação do princípio da proporcionalidade <sup>83</sup>, consideramos importante, ainda que em termos sucintos, a caracterização do aludido princípio no âmbito do AIMI.

Antes de mais, importa referir que o princípio da proporcionalidade está intimamente ligado com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Se não vejamos,

Segundo o princípio da igualdade, as situações substancialmente desiguais deverá tratar-se de forma desigual, mas proporcionado a justiça como princípio objetivo, uma vez que se reconduz na *“sua essência, a uma ideia de igualdade, no sentido de proporcionalidade”*<sup>84</sup> (sublinhado nosso).

Neste sentido material a igualdade “*justa*”, in casu, associa-se a três dimensões de proteção:

- a) *“Proibição do Arbítrio, sendo inadmissíveis, quer diferenciações de tratamento sem qualquer justificação razoável, de acordo com os critérios de valor objetivos,*

---

<sup>83</sup> Proferido no Acórdão do CAAD, processo n.º 331/2018-T de 23 de março de 2019 – “*Em função da finalidade pretendida da norma, mormente quando aponta para a configuração de um imposto ao IMI com o fito de tributar “a acumulação de património habitacional de muito elevado valor” através de “ um imposto que recai sobre os detentores de maiores patrimónios imobiliários, reforçando a progressividade global do sistema”, afigura-se evidente a violação do princípio da proporcionalidade.*”

<sup>84</sup> ALARCÃO, Rui, Introdução ao Estudo do Direito, Coimbra.

*constitucionalmente relevantes, quer a identidade de tratamento para situações manifestamente desiguais;*

- b) Proibição de discriminação, não sendo legítimas quaisquer diferenciações de tratamento entre os cidadãos baseadas em categoria meramente subjetivas ou em razão dessas categorias (...);*
- c) Obrigação de diferenciação, como forma de compensar a desigualdade de oportunidades o que pressupõe a eliminação, pelos poderes públicos, de desigualdades fácticas de natureza social, económica e cultural (...)<sup>85</sup>.”*

Assim, a proibição geral do arbítrio encontra-se “*sempre ligada a um fundamento material ou critério material objetivo (...) sintetizado de forma seguinte: existe violação arbitrária da igualdade jurídica quando a disciplina jurídica não se basear num: (i) fundamento sério; (ii) não tiver um sentido legítimo; (iii) estabelecer diferenciação jurídica sem um fundamento razoável*”<sup>86</sup>.

Na vertente da proibição do arbítrio, no sentido material da igualdade justa, o princípio da capacidade contributiva constitui a ratio ou causa da tributação para afastar o legislador fiscal do livre arbítrio, obrigando a que na seleção e articulação dos factos tributários, se tenha em conta as revelações da capacidade contributiva que com aquele imposto se pretende tributar<sup>87</sup>.

Com efeito, no âmbito da tributação do AIMI podemos concluir que não existe livre arbítrio, por parte do legislador, uma vez que há (i) um fundamento sério, que é o de obter receita para o Fundo de Estabilização de Segurança Social; (ii) um sentido legítimo que é o de tributar manifestações de capacidade contributiva com o objetivo de atingir uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza, uma das necessidades financeiras do Estado, segundo a nossa CRC<sup>88</sup>; e, por último, (iii) uma diferenciação jurídica com um fundamento razoável, isto é, existe uma não incidência de AIMI, nos termos do n.º 2 do artigo 135.º - B do Código do IMI, para os prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços e outros*”, por razões de índole económica de proteger certas atividades económicas e de não tributar prédios urbanos que são o instrumento para concretizar o objeto social da sociedade.

---

<sup>85</sup> CANOTILHO, Gomes e Moreira, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, 4ª edição, Vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

<sup>86</sup> CANOTILHO, Gomes, Direito constitucional e a Teoria da Constituição 7.º ed, Edições Almedina, Coimbra, 2013

<sup>87</sup> NABAIS, Casalta, Direito Fiscal, 7.º edição, 2012 e Acórdão n.º 11 590/2015, proferido no processo n.º 542/14.

<sup>88</sup> Acórdão do CAAD, processo n.º 664/2017-T de 26 de junho de 2018.

Ora, o princípio da proporcionalidade foi apreciado nas decisões do Tribunal Constitucional referentes à inconstitucionalidade da verba 28.1 da TGIS, pelo que destaco o Acórdão n.º 590/2015 do Tribunal Constitucional, no qual a Recorrente chama a atenção da violação do princípio da proporcionalidade na norma 28.1 da TGIS atendendo à jurisprudência n.º 623/2008 e 187/2001 o princípio da proporcionalidade “*desdobra-se em três subprincípios, i) princípio da adequação (as medidas adotadas pelo legislador devem ser aptas e idóneas à prossecução dos fins por ele visados); princípio da exigibilidade (o legislador não dispõe de outros meios menos restritivos para alcançar a mesma finalidade) e iii) princípio da justa medida ou proporcionalidade em sentido estrito (as medidas adotadas não constituem medidas excessivas para alcançar os fins propostos, para o efeito, torna-se necessário um juízo de ponderação a realizar, colocando em confronto os meios ao fim)*”.

Ora, tal princípio implica que “*os efeitos lesivos e restritivos da atuação do legislador fiscal devem encontrar-se numa justa medida dos fins por si prosseguidos, sendo por isso exigido que pondere e gradue os efeitos das medidas por si adotadas e impostas*”<sup>89</sup>.

Para que a medida seja inidónea ou inapta para a realização do fim para a qual foi tomada, é necessário que o meio usado se revele “*inócuo, indiferente ou até negativo para prosseguir os efeitos pretendidos*”<sup>90</sup>.

No caso concreto, a finalidade da aplicação da verba 28 da TGIS é “*reforçar o princípio da equidade social na austeridade*”<sup>91</sup>.

No entanto, as necessidades financeiras do Estado não poderão ultrapassar o crivo da proporcionalidade na medida em que a mesma “*i) não se mostra, por si só, apta e idónea a realizar o fim invocado, ii) não se trata da medida menos onerosa ou menos benigna para os contribuintes e iii) o meio entregue para alcançar o fim pretendido revela-se inadequado e desproporcional*”<sup>92</sup>.

---

<sup>89</sup> Acórdão n.º 590/2015 do Tribunal Constitucional de 11 de novembro de 2015.

<sup>90</sup> Ibidem

<sup>91</sup> Proferido no Acórdão 590/2015 do Tribunal Constitucional de 11 de novembro 2015 “Atentando ao caso concreto, a finalidade da aplicação da presente verba, prende -se, de acordo com a justificação apresentada em comunicado do Conselho de Ministros de 20/9/2012, entre outras, com a fundamentalidade da mesma “para reforçar o princípio da equidade social na austeridade”

<sup>92</sup> Acórdão n.º 590/2015 do Tribunal Constitucional de 11 de novembro 2015.

Com efeito, a Recorrente sustenta em alegações, que não se encontra, na norma, uma adequada relação *meio-fim*, uma vez que a receita arrecadada com este imposto não tem “*qualquer significado relevante*” sendo o valor cobrado em 2012 “*necessariamente uma receita escassa*”. O Tribunal Constitucional apreciou a questão e não concordou com a Recorrente, na medida em que o legislador com a verba 28.1 da TGIS visou atingir (i) o reequilíbrio das contas públicas, bem como (ii) alargar a base tributável à riqueza exteriorizada na propriedade de prédios urbanos destinados à habitação de elevado valor e, numa perspectiva de promoção de consolidação orçamental, como instrumento de obtenção de mais receita e, correspondentemente, de alívio do esforço da despesa pública, com vista a cumprir as metas de défice público.

Acrescenta ainda o aludido Acórdão, que as verbas de Imposto do Selo arrecadadas por via da incidência prevista na verba 28 da TGIS são aptas e idóneas a realizar as finalidades de repartição ampliada do esforço em período de sacrifícios fiscais e financeiros adicionais. Pelo que, a medida fiscal é dirigida a afetar mais intensamente os titulares de direitos reais de gozo sobre prédios urbanos de vocação habitacional e de mais alto valor, ao alcance apenas dos detentores de força económica elevada, não se vislumbram razões para concluir pelo desrespeito das dimensões da necessidade ou da justa medida, contidas no princípio da proporcionalidade.

A mesma perspetiva é seguida pelo Acórdão do CAAD, processo n.º 499/2018-T de 30 de abril de 2019 que considera “*que esta nova tributação não é incompatível com o princípio da proporcionalidade, pois é adequada ao fim em vista (propicia o aumento de receitas que se pretende obter), é necessária (à face da opção legislativa de aumentar as receitas da Segurança Social com diversificação de fontes) e não é ultrapassada uma medida razoável, designadamente quanto às pessoas coletivas, pois as taxas do novo imposto não são elevadas (e são melhores para as pessoas coletivas do que para as pessoas singulares, nos termos do artigo 135.º - F do Código do IMI) o imposto pago é dedutível a matéria tributável de IRC (artigo 135.º - J do Código do IMI) são deduzidos valores consideráveis ao valor tributável (artigo 135.º - C do Código do IMI) e não está demonstrado, nem há razão para crer, que os montantes arrecadados ultrapassem o que é necessário para a finalidade de reforçar a sustentabilidade e a estabilidade da segurança Social.*”

Assim, seguindo o mesmo raciocínio do Tribunal Constitucional e do CAAD, no que concerne ao presente caso temos a crer que na verdade há uma relação adequada entre o *meio-fim*, estando cumpridos os três subprincípios do princípio da proporcionalidade, nomeadamente:

- a) o princípio de adequação, a incidência de AIMI nos prédios urbanos habitacionais, bem como nos terrenos para construção tanto das pessoas coletivas (sociedades imobiliárias e entidades semelhantes) como das pessoas singulares gera o aumento de receita que se pretende obter;
- b) o princípio da exigibilidade, o sistema da Segurança Social encontra-se, atualmente, como é do conhecimento de todos em crise económica, sendo as suas receitas escassas para as contribuições que está obrigada a cumprir, assim, de forma a não colocar em causa o princípio da confiança e segurança jurídica<sup>93</sup> que os contribuintes depositaram em si, torna-se de extrema necessidade aumentar as receitas da Segurança Social, através de novas fontes;

o princípio da justa medida ou proporcionalidade em sentido estrito, o facto de serem tributadas pessoas coletivas detentoras de prédios urbanos afetos à habitação ou terrenos para construção não se trata de uma medida excessiva para alcançar a estabilidade financeira do sistema da Segurança Social, sendo que as taxas fixadas de incidência são até menores do que para as pessoas singulares, é possível a dedução à matéria tributável de IRC, como já anteriormente demonstrado, bem como é tipificada a exceção de alguns valores a considerar no cálculo do valor tributável cfr. artigo 135.º - C do Código do IMI. Não sendo os montantes arrecadados excessivos para alcançar a sustentabilidade e a estabilidade da Segurança Social.

### **3.5. PRINCÍPIO DA EQUIDADE SOCIAL NA AUSTERIDADE**

O Princípio da Equidade Social na Austeridade foi por várias vezes discutido no Tribunal Constitucional, a propósito da verba 28 da TGIS. Relativamente ao AIMI não existe decisões do CAAD nem do Tribunal Constitucional dando ênfase a este princípio, mas achamos por bem

---

<sup>93</sup> Acórdão n.º 568/2016 do Tribunal Constitucional de 19 de Outubro de 2016 – “No Acórdão n.º 287/90, o Tribunal estabeleceu já os limites do princípio da proteção da confiança na ponderação da eventual inconstitucionalidade de normas dotadas de «retroatividade inautêntica, retrospectiva». De acordo com essa jurisprudência sobre o princípio da segurança jurídica na vertente material da confiança, para que esta última seja tutelada é necessário que se reúnam dois pressupostos essenciais: a) A afetação de expectativas, em sentido desfavorável, será inadmissível, quando constitua uma mutação da ordem jurídica com que, razoavelmente, os destinatários das normas dela constantes não possam contar; e ainda b) Quando não for ditada pela necessidade de salvaguardar direitos ou interesses constitucionalmente protegidos que devam considerar -se preponderantes (devendo recorrer -se, aqui, ao princípio da proporcionalidade).

analisá-lo, atendendo a que a maior parte das decisões profere que o objetivo do AIMI justifica as razões de incidência do referido imposto e a exclusão de incidência.

Desta forma, começemos então por analisar o Princípio da Equidade Social na Austeridade relativamente à verba 28 da TGIS. A época em que foi proposta a verba 28 da TGIS, através da Lei n.º 55-A/2012 foi caracterizada por uma situação económico – financeira difícil, em que o Estado exigiu um esforço de consolidação orçamental para que diminuíssem a despesa pública<sup>94</sup>.

A medida de imposição da verba 28 da TGIS serviu para reforçar o princípio da equidade social na austeridade, garantindo uma efetiva repartição dos sacrifícios necessários ao programa de ajustamento. Alegando o Governo, que a repartição desses sacrifícios será feita não apenas por aqueles que vivem do rendimento do seu trabalho, mas também, pelos rendimentos de capital e da propriedade<sup>95</sup>.

Desta forma, na invocação dos princípios da equidade social e da justiça fiscal o legislador chamou a contribuir de forma mais intensa os titulares de propriedades de elevado valor destinadas a habitação, fazendo incidir a nova taxa especial sobre as “casas de valor igual ou superior a uma milhão de euros”, que segundo o entendimento do legislador se traduz numa capacidade contributiva acima da média<sup>96</sup>.

No entanto, não foi agravado só o imposto sobre o património, mas também os dois impostos sobre o rendimento, designadamente o Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e o IRC.

Por este motivo, se refere que a finalidade da presente verba teve como fundamentalidade “*reforçar o princípio da equidade social na austeridade*”<sup>97</sup>.

Porém, a instituição do AIMI, conforme vertido no Relatório do Orçamento para 2017, não pretendeu onerar a tributação de imóveis de luxo com o objetivo de “*reforçar o princípio da equidade social na austeridade*” como inicialmente previsto com a verba 28 da TGIS, mas onerar o património imobiliário de valor avultado, constituído por uma pluralidade de imóveis de reduzido valor, tendo como objetivo final criar mais uma via de subsidiação do sistema da Segurança Social, que é uma das incumbências constitucionais do Estado.

---

<sup>94</sup> Acórdão n.º 590/2015 do Tribunal Constitucional de 11 de novembro de 2015.

<sup>95</sup> Ibidem.

<sup>96</sup> Ibidem.

<sup>97</sup> Conselho de Ministros de 20/09/2012.

Atentemos que,

O AIMI incide sobre o património imobiliário, nomeadamente, os prédios urbanos afetos à habitação e os terrenos para construção. No entanto, estabelece a exclusão, de incidência de AIMI, relativamente aos prédios urbanos classificados como “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*”. Tal não incidência do imposto, deve-se ao facto de o legislador querer “*evitar o impacto deste imposto na atividade económica*”<sup>98</sup>.

Ou seja, para prosseguir o objetivo de política económica, de arrecadação de receita para o sistema da Segurança Social, é necessário ter em conta a proteção económica que existe em torno do comércio, assim como das indústrias, dos serviços ou outras atividades económicas, onde o desagravamento tributário nestas áreas constitui um dos instrumentos de política fiscal com aptidão e capacidade para prosseguir o objetivo de proteção e estímulo das atividades económicas visadas. Pelo que este interesse extrafiscal de proteger as atividades de comércio, assim como das indústrias, dos serviços se sobrepõe aos ganhos obtidos por via da arrecadação de receita de AIMI<sup>99</sup>.

Foi assim por razões de índole extrafiscal que o legislador justificou na Proposta de Lei n.º 37/XIII a norma de exclusão tributária. De facto, a proteção da economia, na modulação de um tributo sobre o património é constitucionalmente legítima, por votada à realização de incumbência prioritária do Estado: a promoção das economias (artigo 9.º, alínea d) e 81.º, alínea a) da Constituição) o que pressupõe o bom funcionamento das atividades económicas<sup>100</sup>.

Nesta perspectiva, encontra-se fundamento razoável e bastante para que, perante património imobiliário não destinado a atividades de comércio, indústria ou serviços, cujos titulares não estarão associados com a mesma intensidade ao financiamento da Segurança Social como empregadores, o legislador tenha privilegiado a arrecadação de receita consignada ao mesmo sistema<sup>101</sup>.

Por este motivo, não assiste razão aos sujeitos passivos que referem que o legislador não soube exprimir o seu pensamento em termos adequados, atendendo a que devemos fazer uma interpretação extensiva da lei e incluir os terrenos para construção com a afetação “*comerciais*,

---

<sup>98</sup> Como refere a proposta de lei do orçamento do estado para 2017 e o Acórdão do CAAD, processo n.º 331/2018-T de 23 de março de 2019.

<sup>99</sup> Acórdão n.º 306/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019.

<sup>100</sup> Ibidem.

<sup>101</sup> Acórdão n.º 307/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019.

*industriais ou para serviços*” e “*outros*”, no âmbito de incidência de AIMI<sup>102</sup>. O legislador demonstrou bem o que queria na proposta de lei, para que dúvidas, não restassem, para saber que classes visou privilegiar.

Um dos objetivos que o Governo pretendeu implementar com a incidência do AIMI foi o princípio do Estado Social e que tem expressa concretização na nossa Constituição, tanto na “constituição económica” que estabelece como incumbência do próprio Estado “promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza” (artigo 81.º, al. b) da CRP); como na “constituição fiscal” que prescreve que o sistema fiscal visa também uma justa repartição dos rendimentos e da riqueza<sup>103</sup>.

Ora, ao pretender-se com o AIMI atingir, novas manifestações de riqueza, através da titularidade do património dos contribuintes, o Governo contribuiu para cumprir um dos seus objetivos, nomeadamente a diminuição das desigualdades da riqueza, bem como, uma melhor repartição da riqueza e dos rendimentos.

Cumprindo, na mesma medida o princípio da equidade, intimamente ligado com o princípio da capacidade contributiva, uma vez que os contribuintes com igual capacidade contributiva pagam igual imposto (equidade horizontal) e os contribuintes com uma maior capacidade contributiva suportam uma maior carga fiscal (equidade vertical)<sup>104</sup>.

Paralelamente, o objetivo final do AIMI é obter mais um meio de financiamento para o sistema da Segurança Social, assegurando através da consignação de receitas do AIMI o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social, previsto no n.º 2 do artigo 1.º do Código do IMI. De notar, que de acordo com o artigo 88.º da Lei n.º 4/2007 de 16 de janeiro, o Estado está obrigado a procurar diversificar as fontes de financiamento da Segurança Social, pelo que se justifica a incidência do AIMI em prédios urbanos destinados a habitação e terrenos para construção, a cujos titulares que manifestam consideravelmente uma capacidade contributiva<sup>105</sup>.

A verdade, é que o direito de cada cidadão à Segurança Social está consagrado na Declaração Universal dos Direitos do Homem e na CRP. Neste sentido, incumbe ao Estado organizar,

---

<sup>102</sup> Acórdão do CAAD, processo n.º 361/2018-T de 27 de março de 2019.

<sup>103</sup> NABAIS, Casalta, Direito Fiscal, 7.º edição, 2010

<sup>104</sup> TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, 2.º edição, Almedina, 2012

<sup>105</sup> Acórdão n.º 307/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019.



coordenar e subsidiar um sistema da Segurança Social. Tendo como objetivo o sistema de Segurança Social proteger os cidadãos na doença, velhice, invalidez, viuvez e orfandade, bem como no desemprego e em todas as outras situações de falta ou diminuição de meios de subsistência ou de capacidade para o trabalho<sup>106</sup>.

Ora, garantir a subsistência da Segurança Social é um dos objetivos primordiais do Estado, afirmando, nesta medida, os princípios da universalidade, da solidariedade social e intergeracional, da igualdade e da equidade social.

Acontece que, com o forte impacto atual de crise financeira (e económica) internacional, a Segurança Social tem se deparado com inerentes mudanças demográficas, à evolução das estruturas familiares e do emprego, tendo esse facto gerado desafios precedentes aos sistemas de Segurança Social, em que os cidadãos recorrem, mais frequentemente, ao sistema da Segurança Social.

Neste sentido, o fim que a incidência do AIMI pretende atingir, obter receita para o sistema da Segurança Social, torna-se cada vez mais um problema da atualidade, e urgente, em que o Estado tem de obter soluções, pelo que o sacrifício solicitado às pessoas singulares e coletivas detentoras de prédios urbanos afetos à habitação e terrenos para construção é necessária para o objetivo que o Estado pretende atingir em benefício também dos princípios da equidade social e da justiça fiscal.

O AIMI é assim um imposto complexo, que desde cedo, criou problemas ao nível da constitucionalidade e que ainda hoje nos deparamos, no nosso dia a dia, com decisões proferidas pelos Tribunais relativas à constitucionalidade do imposto. Tal acontece, porque o legislador na criação deste imposto teve realmente que colocar por ordem os princípios e os objetivos que pretendia atingir em prol de outros objetivos. O Estado teve realmente de verificar o que era mais importante, proteger as sociedades imobiliárias ou entidades semelhantes e as pessoas singulares detentoras de património imobiliário ou obter receitas para a Segurança Social. Sendo que escolheu obter as receitas para a Segurança Social, até porque desta forma, também atinge o princípio da equidade e da justiça fiscal, tipificados na nossa CRP não se revelando neste ponto, ora analisado, qualquer problema de não inconstitucionalidade.

---

<sup>106</sup> Artigo 63.º da CRP.

#### 4. CONCLUSÃO

Com o presente trabalho, concluímos que o AIMI é um tributo pessoal, que incide estruturalmente sobre o valor global agregado do património imobiliário dos sujeitos passivos e de carácter atípico, atendendo a que não se trata de um adicional ao IMI, mas de um imposto geral sobre a riqueza imobiliária e autónomo.

Assim, o AIMI apesar de se auto intitular como um “*Adicional ao IMP*” e se insira sistematicamente no Código do IMI, de facto os artigos 135.º - A a 135.º - M contêm regras próprias de incidência, liquidação, cobrança, pagamento e de dedução em impostos sobre o rendimento, que acusam o AIMI como um imposto autónomo do IMI.

Subsequentemente, passamos para o problema da não inconstitucionalidade de AIMI procurando analisar o artigo 135.º - B do Código do IMI à luz do princípio da igualdade, capacidade contributiva, proporcionalidade e equidade social na austeridade, na medida em que o AIMI faz uma tributação indiscriminada de todos os terrenos para construção, sem ter em conta a exclusão dos terrenos para construção afetos a potenciais atividades económicas e tributa prédios que são o substrato da atividade comercial, no âmbito de sociedades imobiliárias ou de entidades similares.

Neste sentido concluímos que o AIMI ao optar tributar os terrenos para construção afetos a futuras atividades “*comerciais, industriais ou para serviços*” e “*outros*” e a não tributar os prédios urbanos classificados nas aludidas atividades, ou optar por tributar os imóveis detidos por sociedades imobiliárias e entidades similares e de não tributar os prédios urbanos classificados nas referidas atividades em cumprimento do respetivo objeto social da empresa, tal acontece porque estamos perante realidades distintas, sendo que os imóveis em cada uma das situações apresentam valores económicos distintos relativos à sua localização, aptidão construtiva e tendencial escassez. Sendo que, em ambas as situações os primeiros são geradores de futuros rendimentos e os segundos são essenciais à prossecução das atividades. Pelo que está implícito na norma, o princípio da igualdade tributária na medida em que respeita que “*o igual deve ser tratado igualmente e o desigual desigualmente*”<sup>107</sup>.

Da mesma forma, entendemos que a norma 135.º - B do Código do IMI cumpre constitucionalmente o princípio da capacidade contributiva, atendendo a que a partir do momento que os sujeitos passivos tanto sociedades imobiliárias como entidades similares são titulares de prédios urbanos, o referido facto constitui logo em si mesma uma manifestação de riqueza, uma pujança económica superior à generalidade dos cidadãos. Aliás tal é assim, que

---

<sup>107</sup> CANOTILHO, Gomes, Direito constitucional e a Teoria da Constituição 7.º ed, Edições Almedina, Coimbra, 2013.

quando as sociedades imobiliárias ou entidades similares recorrem aos bancos a pedir financiamento é o seu património que facilita na angariação do crédito e que ajuda na multiplicação de riqueza e a reforçar a posição negocial do mercado. É o património de cada entidade que demonstra a sua posição no mercado e a sua capacidade contributiva.

Ora, se o AIMI pretende tributar a riqueza imobiliária, atingindo manifestações de capacidade contributiva que na verdade lhe escapam, naturalmente tem de abranger na incidência as sociedades imobiliárias ou entidades similares.

Defendeu-se no âmbito do princípio da proporcionalidade que temos a crer que a norma do AIMI apresenta uma relação adequada ao *meio-fim*, estando segundo o nosso entendimento cumpridos os subprincípios do princípio da proporcionalidade, designadamente o princípio da adequação, uma vez que a incidência de AIMI nos prédios urbanos habitacionais e nos terrenos para construção gera aumento de receita; o princípio da exigibilidade, atendendo a que o Sistema da Segurança Social encontra-se, atualmente, em crise económica, sendo as suas receitas escassas para as contribuições que está obrigada a cumprir e esta é uma nova fonte que permite aumentar a receita neste setor, e por fim, o princípio da justa medida ou proporcionalidade, na medida em que a aplicação das taxas de AIMI não são excessivas para o fim que pretendem alcançar de sustentabilidade e estabilidade da Segurança Social.

Aqui chegados, refletimos sobre os fins que o Estado pretende atingir com o AIMI. O Estado tem como objetivo promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidade e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza. Ora, ao tributar em AIMI novas manifestações de riqueza, o Estado contribui, certamente, para a melhor repartição dos rendimentos.

Por outro lado, com o AIMI o Estado pretende obter um meio de financiamento para o Sistema da Segurança Social, assegurando através da consignação de receitas o Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social e assim garantindo os objetivos primordiais do Estado, princípio da equidade e da justiça fiscal.

Face ao exposto, concluímos que o AIMI é um imposto não inconstitucional, complexo e que precisa de uma reforma profunda que demonstre de uma forma clara e evidente as características e as finalidades deste tributo autónomo e independente do IMI.

## **5. BIBLIOGRAFIA**

ALARCÃO, Rui, Introdução ao Estudo do Direito, Coimbra.

CANOTILHO, Gomes e Moreira, Vital, Constituição da República Portuguesa Anotada, 4ª edição, Vol. I, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

CANOTILHO, Gomes, Direito constitucional e a Teoria da Constituição 7.º ed, Edições Almedina, Coimbra, 2013.

Capacidade Contributiva, Rendimento e Património, in Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal, n.º 23 Coimbra Editora, Coimbra, 2005.

DOURADO, Ana Paula, Direito Fiscal – Lições, 2.ª Edição, Almedina, Lisboa, 2018.

DOURADO, Ana Paula, O Princípio da Legalidade Fiscal – Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação, Reimpressão da Edição de 2007, Almedina, Lisboa, 2015.

ESPANHA, João, IMT IMI IS, Coimbra, Almedina, 2010.

FILIPE, Bruno Rafael Batalha, O Regime Fiscal dos Fundos de Investimento Imobiliário, Lisboa, outubro de 2016.

GOMES, Nuno Sá, “Tributação do Património”, Livraria Almedina, Coimbra, 2005.

LOBO, Carlos Baptista, Património Imobiliário – Referências Para Avaliação, Coimbra, Almedina, 2011.

MARTINEZ, Pedro Soares, Direito Fiscal, 7.ª Edição Revista e Atualizada, Almedina, Coimbra, 1993.

MATEUS, J. Silvério e Freitas, Leonel Corvelo, “ Os Impostos Sobre o Património Imobiliário. O Imposto de Selo. Anotados e Comentados”, Engifisco, Lisboa, 2005.

NABAIS, Casalta, Direito Fiscal, 7.º edição, 2012.

NABAIS, Casalta, Direito Fiscal, 7ª Edição, Edições, Almedina, Coimbra, 2014.

NABAIS, José Casalta, Por um Estado de Direito Suportável. Estudos de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2005.

PAIVA, Carlos, Os benefícios fiscais nos impostos sobre o património: aspetos gerais da tributação no ordenamento jurídico português, Coimbra, Almedina, 2014.

PIRES, José Maria Fernandes Pires, Os Impostos sobre o Património, in Lições de Fiscalidade, Vol. I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna, coordenação João Ricardo Catarino/Vasco Branco Guimarães, Almedina, 5.ª Edição, 2017.

PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES, Lições de Impostos sobre o Património, Almedina, 3.º edição, 2015.

PIRES, JOSÉ MARIA FERNANDES, O adicional ao IMI e a tributação pessoal do património, Almedina, 2018.

ROCHA, António Santos; BRÁS, Eduardo José Martins, Tributação do Património – IMI, IMT e Imposto do Selo (Anotados e Comentados), 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2018.

SANCHES, José Luís Saldanha, A reforma da tributação predial, Fisco, 78-79, p. 111- 118, Lisboa, 1996 .

SANCHES, José Luís Saldanha, Fiscalidade 7/8, Julho/Outubro 2001, Coimbra Editora.

SANCHES, José Luís Saldanha, Política Fiscal, Estado e Cidadania: O que impede as boas práticas?, org. Viriato Soromenho-Marques, Lisboa, 2007.

SANCHES, Saldanha, Manual de Direito Fiscal, Coimbra, Ed., 3ª Ed., 2007.

SANTOS, Tidiane, A Tributação do património numa perspetiva comparada, Lisboa, 2003.

SILVA, Agostinho Veloso, “Lições de Direito Fiscal”, Material de Apoio, Barcelos, 2007.

TEIXEIRA, António Braz, Princípios de direito fiscal, Almedina, Coimbra, 1986.

TEIXEIRA, Glória, Manual de Direito Fiscal, 2.º edição, Almedina, 2012.

VALDEZ, Vasco, “Aspectos Gerais da Reforma da Tributação do Património”, Boletim Ciência e Técnica Fiscal, nº408, 2002.

VALDEZ, Vasco, “Os Impostos Sobre o Património – Situação Actual e Perspectivas Futuras”, Revista Fisco, nº101/102.

VALDEZ, Vasco, A reforma da tributação do património: antecedentes, principais mudanças e perspetivas futuras, 2010.

VALDEZ, Vasco, Tributação do património: o caso do adicional ao IMI, In Vida judiciária, 2010.

VASQUES, Sérgio, Capacidade Contributiva, Rendimento e Património, em Fiscalidade.

VAZ, António da Rocha, A evolução da tributação do património, II Seminário da Associação dos Administradores Tributários Portugueses, As Reformas fiscais dos anos 80 e perspectivas de evolução, 1995.

VEIGA, Alexandre Brandão, Fundos de Investimento Mobiliário e Imobiliário, Almedina, Coimbra, 1999.

VENTURA, Raúl, Apontamentos sobre Sociedades Cívicas, Almedina, Coimbra, 2006.

VIEIRA, José Alberto, Direitos Reais, 2.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra, 2018.

## **5.1. JURISPRUDÊNCIA**

Acórdão do CAAD, processo n.º 674/2018 – T de 9 de julho de 2019

Acórdão do CAAD, processo n.º 677/2018 – T de 9 de julho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 684/2018 – T de 8 de julho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 578/2018 – T de 5 de julho de 2019.

Acórdão n.º 399/2019 do Tribunal Constitucional de 4 de julho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 557/2018 – T de 30 de junho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 660/2018 – T de 21 de junho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 513/2018 – T de 18 de junho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 430/2018 – T de 17 de junho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 682/2018 – T de 12 de junho de 2019.

Acórdão n.º 307/2019 do Tribunal Constitucional de 11 de junho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 109/2019 – T de 11 de junho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 683/2018 – T de 6 de junho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 512/2018 – T de 6 de junho de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 618/2018 – T de 30 de maio de 2019.

Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 306/2019 de 29 de maio de 2019.

Acórdão n.º 307/2019 do Tribunal Constitucional de 29 de maio de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 699/2018 – T de 27 de maio de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 700/2018 – T de 21 de maio de 2019.

Acórdão n.º 624/2018-T do Tribunal Constitucional de 15 de maio de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 624/2018-T, de 15 de maio de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 681/2018 – T de 13 de maio de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 499/2018-T de 30 de abril 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 361/2018-T de 27 de março de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 331/2018-T de 23 de março de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 331/2018-T de 23 de março de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 521/2018-T de 4 de março de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 521/2018-T de 4 de março de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 438/2018 – T de 1 de março de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 456/2018-T de 28 de fevereiro de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 291/2018 – T de 28 de fevereiro de 2019.

Acórdão do CAAD, processo n.º 584/2015 -T de 29 de outubro de 2018.

Acórdão n.º 484/2018 do Tribunal Constitucional de 4 de outubro de 2018.

Acórdão do CAAD, processo n.º 693/2017-T de 3 de setembro de 2018.

Acórdão n.º 378/2018 do Tribunal Constitucional de 4 de julho de 2018.

Acórdão do CAAD, processo n.º 603/2017-T de 27 de junho de 2018.

Acórdão do CAAD, processo n.º 664/2017-T de 26 de junho de 2018.

Acórdão do CAAD, processo n.º 677/2017-T de 26 de junho de 2018.

Acórdão do CAAD, processo n.º 688/2017-T de 1 de junho de 2018.

Acórdão do CAAD, processo n.º 681/2017-T de 23 de maio de 2018.

Acórdão do CAAD, processo n.º 692/2017-T de 11 de maio de 2018.

Acórdão do CAAD, processo n.º 675/2017-T de 4 de maio de 2018.

Acórdão do CAAD, processo n.º 668/2017 – T de 24 de abril de 2018.

Acórdão n.º 250/2017 da 1.º Secção do Tribunal Constitucional de 24 de maio de 2017.

Acórdão n.º 692/2016 do Tribunal Constitucional de 14 de dezembro de 2016.

Acórdão 568/2016 do Tribunal Constitucional de 19 de outubro de 2016.

Acórdão n.º 620/2015 do Tribunal Constitucional de 3 de dezembro de 2015.

Acórdão n.º 590/2015 do Tribunal Constitucional de 11 de novembro de 2015.

Acórdão n.º 695/2014 do Tribunal Constitucional.

Acórdão n.º 306/2010 do Tribunal Constitucional.

Acórdão n.º 142/04 do Tribunal Constitucional de 24 de março de 2004.

Acórdão n.º 188/2003 do Tribunal Constitucional.